

**МІНІСТЕРСТВО ДОХОДІВ І ЗБОРІВ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ
НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ЦЕНТР З ПРОБЛЕМ ОПОДАТКУВАННЯ
ВМГО “АСОЦІАЦІЯ МОЛОДИХ ЮРИСТІВ УКРАЇНИ”**

ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ ПОДАТКОВИХ ДОГОВОРІВ: ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА

**За загальною редакцією
доктора юридичних наук, професора Л.Д. Тимченка**

Монографія

**Ірпінь
2013**

УДК 341.241:336.227

ББК 67.911.221

З-36

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Національного університету державної податкової служби України
(протокол № 11 від 27 червня 2013 р.)*

Рецензенти:

Андрущенко В.Л., д.е.н., професор, декан фінансового факультету Міжрегіональної фінансово-юридичної академії;

Мережко О.О., д.ю.н., професор, завідувач кафедри права Київського національного лінгвістичного університету;

Губань Р.В., к.ю.н., головний редактор правового видання «Юридичний журнал».

Автори:

Тимченко Л.Д., д.ю.н., професор (висновки, заг. ред., пп. 1.1, 1.2, 1.3); Кононенко В.П., к.ю.н. (п. 1.2); Селезень П.О., к.ю.н. (п. 1.1, 2.1, п. 2.2, розділ 3, розділ 4); Мельник М.П. (вступ, п. 2.1, п. 2.2); Бугай Т.В. (п. 1.3); Кривенко Д.В. (п. 2.1)

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика:

З-36 [монографія] / авторський колектив; за заг. ред. д.ю.н. Л.Д. Тимченка. – Ірпінь: Видавництво Національного університету ДПС України, 2013. – 220 с.

ISBN 978-966-337-327-0

У монографії розкриваються теоретико-методологічні засади застосування норм міжнародних податкових договорів та особливості протидії неналежному використанню міжнародно-правових норм у сфері оподаткування. Особливу увагу приділено концепції бенефіціарного отримувача, яка віднедавна активно використовується вітчизняними податковими органами, розкрито особливості формування національної політики щодо запобігання уникненню від оподаткування у контексті забезпечення належної реалізації вимог *acquis communautaire*. На основі узагальнення зарубіжного досвіду запобігання неналежному застосуванню норм міжнародних податкових договорів (на прикладі загальної норми про запобігання уникненню від оподаткування, доктрини «сутність над формою» та антиофшорного регулювання) сформульовано ряд пропозицій та рекомендацій щодо вдосконалення державної політики у відповідній сфері.

Розраховано на науковців, викладачів, студентів, державних службовців і широке коло читачів, яких цікавлять актуальні проблеми підвищення рівня ефективності застосування міжнародних податкових договорів.

УДК 341.241:336.227

ББК 67.911.221

© Авторський колектив, 2013

© Видавництво Національного університету
ДПС України, 2013

ISBN 978-966-337-327-0

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ДІЇ НОРМ МІЖНАРОДНИХ ПОДАТКОВИХ ДОГОВОРІВ У НАЦІОНАЛЬНІЙ ПРАВОВІЙ СИСТЕМІ	8
1.1 Належна реалізація норм міжнародних договорів як юридичний обов'язок держав у міжнародному праві	8
1.2 Добросовісне тлумачення міжнародно-правових норм у контексті Віденської конвенції про право міжнародних договорів 1969 р.	22
1.3 Конституційно-правовий механізм регулювання дії міжнародних договорів в Україні	61
Висновки до розділу 1	75
РОЗДІЛ 2. НЕНАЛЕЖНЕ ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНО-ПРАВОВИХ НОРМ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ: СУТНІСТЬ ТА ФОРМИ	79
2.1 Договірний шопінг як форма неналежного використання міжнародних податкових договорів	79
2.2 Співвідношення концепцій неналежного застосування договірних норм, зловживання правом та уникнення від оподаткування	87
2.3 Національні заходи щодо запобігання уникненню від оподаткування в світлі практики Суду ЄС	98
Висновки до розділу 2	106

РОЗДІЛ 3. МІЖНАРОДНО-ПРАВОВІ ЗАСОБИ ЗАПОБІГАННЯ НЕНАЛЕЖНОМУ ЗАСТОСУВАННЮ НОРМ МІЖНАРОДНИХ ПОДАТКОВИХ ДОГОВОРІВ (НА ПРИКЛАДІ НОРМ ПРО БЕНЕФІЦІАРНОГО ОТРИМУВАЧА ТА ОБМЕЖЕННЯ НАДАННЯ ДОГОВІРНИХ ПЕРЕВАГ)	110
3.1 Концепція бенефіціарного отримувача для цілей застосування міжнародних податкових договорів.....	110
3.2 Договірні положення про обмеження переваг в практиці США: сутність та характеристики.....	137
Висновки до розділу 3.....	148
РОЗДІЛ 4. ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ЗАПОБІГАННЯ НЕНАЛЕЖНОМУ ЗАСТОСУВАННЮ НОРМ МІЖНАРОДНИХ ПОДАТКОВИХ ДОГОВОРІВ	153
4.1 Загальна норма про запобігання уникненню від оподаткування в контексті міжнародних податкових відносин: досвід Канади.....	153
4.2 Доктрина “сутність над формою” як засіб запобігання неналежному застосуванню міжнародних податкових договорів	162
4.3 Механізм антиофшорного правового регулювання в контексті запобігання неналежному застосуванню договірних норм	172
Висновки до розділу 3.....	186
ВИСНОВКИ	191
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	195

ВСТУП

На початку 2013 р. у рамках ОЕСР була підготовлена доповідь “Ерозія бази та переміщення прибутків”, у якій зазначалося, що окремі мультинаціональні компанії використовують стратегії, які дозволяють їм сплачувати близько 5 % корпоративних податків, тоді як менші господарюючі суб’єкти змушені сплачувати податки у розмірі до 30 %. З цього приводу генеральний секретар ОЕСР А. Гурріа зауважує, що “подібні стратегії, хоча і є у технічному сенсі правомірними, зменшують базу оподаткування багатьох держав і загрожують стабільності міжнародної податкової системи” [1]. Зрозуміло, що поширення подібних форм поведінки платників податків у значних масштабах обумовлює виникнення складних наслідків для формування дохідних частин бюджетів держав, особливо з урахуванням кризового стану світової економіки.

У згаданій доповіді зазначено, що, поряд з потребою збільшення прозорості у контексті ефективних ставок оподаткування для мультинаціональних компаній, для боротьби з описаною вище практикою платників податків значні зусилля повинні докладатись для вирішення таких питань [2, с. 6]:

- невідповідність у визнанні правосуб’єктності окремих учасників господарських відносин та кваліфікації окремих інструментів, зокрема гібридних утворень;
- застосування договірних концепцій доходів, отриманих від надання цифрових товарів та послуг;
- податковий режим боргового фінансування пов’язаних осіб та інших внутрішньогрупових фінансових операцій;
- трансфертне ціноутворення, зокрема у контексті передачі ризиків та нематеріальних активів, штучного розподілу права власності на активи між учасниками групи, та операції, які мають незначну практику використання у відносинах між непов’язаними особами;
- ефективність заходів запобігання уникненню від оподаткування, зокрема загальної норми про запобігання уникненню від оподаткування, режиму контрольованих іноземних компаній, правил про недостатню капіталізацію та норм щодо запобігання зловживанню положеннями міжнародних податкових договорів;

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

– доступність шкідливих преференційних режимів.

Як бачимо, важливе значення у контексті боротьби з практикою мультинаціональних компаній щодо зниження рівня податкового навантаження відводиться, зокрема, і положенням міжнародних податкових договорів, серед яких особливої важливості набувають договори про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу.

Виходячи з усвідомлення негативних аспектів неналежного використання норм міжнародних податкових договорів з боку платників податків, уряд нашої держави в Концепції забезпечення національної безпеки у фінансовій сфері, затвердженій розпорядженням Кабінету Міністрів України від 15 серпня 2012 р. № 569-р, окремо вказував на необхідності “проведення інвентаризації міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, що не відповідають сучасним стандартам ОЕСР” [3]. Такий крок є необхідним і логічним як з точки зору доцільності запозичення кращого світового досвіду, апробованого у практиці, зокрема розвинених держав, так і більш повного врахування у змісті договірних норм вимог сьогодення.

Належне розуміння змісту самих договорів про уникнення подвійного оподаткування та їх відповідність стандартам ОЕСР ще не є гарантією ефективного регулювання міжнародних податкових відносин, оскільки важливим фактором є механізм реалізації міжнародно-правових норм в рамках національної податкової системи. Саме тому авторський колектив, враховуючи і світові тенденції, і недостатню увагу вітчизняних науковців до відповідної тематики, і потреби юридичної практики, вирішив звернутись до проблеми застосування міжнародних податкових договорів. Ініціатива у проведенні такого дослідження належить Науково-дослідному центру у сфері оподаткування Національного університету ДПС України спільно з ВМГО “Асоціація молодих юристів України”.

ВМГО “Асоціація молодих юристів України” була створена 14 жовтня 2011 р. Основною метою діяльності асоціації є об’єднання молодих представників юридичної професії, студентів-правників, молодих вчених, які здійснюють свої дослідження у галузі політики та права для сприяння розбудові правової держави і становленню громадянського суспільства на засадах принципу верховенства права у державному, суспільному і громадському житті, сприяння формуванню індивідуальної

правової і політичної свідомості та культури членів української молодіжної спільноти, сприяння розвитку юридичної професії, задоволенню професійних і наукових інтересів її представників, спільного представництва і захисту своїх законних прав та інтересів.

Серед напрямів роботи ВГО “Асоціація молодих юристів України” особливе місце відводиться підтримці наукових розвідок молодих юристів, підтвердженням чому є монографія “Застосування міжнародних податкових договорів: теорія і практика”, значну частину авторського колективу якої складають саме молоді люди віком до 35 років. Адже саме вони визначатимуть розвиток податкової політики України та її ефективність вже завтра, а тому їх ідеї, уявлення та гіпотези становлять значний інтерес у контексті визначення сучасних тенденцій еволюції оподаткування. Крім того, стимулювання наукових розвідок саме молодих науковців сприяє формуванню майбутньої наукової еліти, яка складатиме основу послідовного та прогресивного розвитку податкової системи України в недалекому майбутньому. Науковий інтерес молоді до підвищення ефективності податкової системи також поглиблюватиме і розширюватиме їх розуміння закономірностей функціонування відповідного механізму, що в майбутньому дасть змогу врахувати досвід минулого з тим, щоб уникнути повторення помилок у майбутньому. Маємо також сподівання, що участь молодих науковців у реалізації цього проекту сприятиме і ширшому залученню зацікавленої молоді до обговорення проблемних аспектів розвитку вітчизняної податкової системи.

Представлена монографія, сподіваємось, сприятиме зростанню попиту на дослідження актуальних проблем міжнародного податкового права та становитиме скромний внесок авторського колективу у закладення належного підґрунтя у процес забезпечення балансу публічного та приватного інтересу в контексті регулювання міжнародних податкових відносин за участі України.

Тож залишається лише побажати читачу приємного та корисного знайомства з результатом плідної співпраці авторського колективу. Від імені усіх співавторів висловлюю сподівання, що наша монографія стане корисним помічником як для молодих дослідників сфери оподаткування транскордонних операцій, так і для практикуючих юристів.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ДІЇ НОРМ МІЖНАРОДНИХ ПОДАТКОВИХ ДОГОВОРІВ У НАЦІОНАЛЬНІЙ ПРАВОВІЙ СИСТЕМІ

1.1 Належна реалізація норм міжнародних договорів як юридичний обов'язок держав у міжнародному праві

Аналіз належної реалізації норм міжнародних договорів неможливий без визначення їх ролі у системі джерел міжнародного права. При цьому привертає увагу той факт, що різні школи науки міжнародного права дають різні відповіді на питання, що саме є джерелом міжнародного права [4, с. 42]. Але об'єднуючими в даному контексті можуть бути положення ст. 38 Статуту Міжнародного Суду ООН, що містить перелік джерел міжнародного права, які застосовуються Судом ООН при вирішенні спорів, переданих йому на розгляд державами. До них належать: а) міжнародні конвенції як загальні, так і спеціальні, що встановлюють правила, які однозначно визнані спірними державами; б) міжнародний звичай як доказ загальної практики, визнаної правовою нормою; в) спільні принципи права, визнані цивілізованими націями; г) судові рішення і доктрини найбільш кваліфікованих спеціалістів з публічного права різних націй як допоміжного джерела для визначення правових норм [5]. Ключова роль міжнародного договору у системі джерел міжнародного права визначається тим, що він “завжди слугував одним з найкращих засобів для з'ясування та визначення правових відносин, навіть принципів права, які повинні панувати в галузі міжнародних відносин” [6, с. 393]. Саме тому належна реалізація договірних зобов'язань є важливою складовою забезпечення розвитку міжнародного правопорядку.

Принцип добросовісного виконання міжнародних зобов'язань є одним з основоположних імперативних принципів міжнародного права, який у формі міжнародно-правового звичаю *pacta sunt servanda* виник ще на ранніх стадіях розвитку державності. Як загальновизнана норма

**Розділ 1. Теоретико-методологічні засади дії
норм міжнародних податкових договорів
у національній правовій системі**

поведінки, вказаний принцип закріплений у Статуті ООН, преамбула якого підкреслює рішучість членів цієї міжнародної організації створити умови, за яких можуть бути дотримані справедливість і повага до зобов'язань, які випливають з договорів та інших джерел міжнародного права. Згідно з п. 2 ст. 2 Статуту ООН всі члени ООН добросовісно виконують взяті на себе за Статутом зобов'язання, щоб забезпечити усім в сукупності права та переваги, які випливають з приналежності до складу членів відповідної організації. Згадка у ст. 2 Статуту ООН принципу добросовісності передбачає, що відносини між її державами-членами повинні будуватись на засадах чесності, лояльності, взаємної довіри між ними. Тим самим повинні бути виключені будь-які прояви недобросовісності в їх взаємовідносинах. Щодо цього, принцип добросовісності ототожнюється з повагою даного слова (зобов'язання), зі святістю міжнародного договору, вірністю прийнятим зобов'язанням [7, с. 59–60]. Разом з тим використане в Статуті ООН формулювання потребує, з одного боку, поширення дії цього принципу не лише на зобов'язання за Статутом ООН, але й на всі міжнародні зобов'язання в цілому, зокрема договірні, а з іншого – уточнення поняття “добросовісність”.

У подальшому положення Статуту ООН щодо забезпечення добросовісного виконання міжнародних зобов'язань були уточнені в Декларації про принципи міжнародного права, які стосуються дружніх відносин та співробітництва між державами відповідно до Статуту ООН від 24 жовтня 1970 р. Зокрема, в цій Декларації отримали своє закріплення такі положення: 1) кожна держава зобов'язана добросовісно виконувати свої зобов'язання, які випливають із загальновізнаних принципів і норм міжнародного права; 2) кожна держава зобов'язана добросовісно виконувати свої зобов'язання, які випливають з міжнародних договорів, дійсних згідно з загальновізнаними принципами і нормами міжнародного права; 3) у випадку, якщо зобов'язання, які випливають з міжнародних договорів, суперечать зобов'язанням членів ООН за Статутом ООН, то зобов'язання за Статутом мають переважну силу. Окремо принцип добросовісного виконання міжнародних зобов'язань було згадано і в ст. 26 Конвенції про право міжнародних договорів від 23 травня 1969 р. (далі – Віденська конвенція 1969 р.). У ній закріплено вимогу добросовісного виконання учасниками кожного чинного міжнародного договору.

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

Зміст і сферу дії принципу добросовісного виконання міжнародних зобов'язань було уточнено також у Заключному акті Наради з безпеки та співробітництва в Європі від 1 серпня 1975 р., в якому держави підтвердили свої зобов'язання щодо добросовісного виконання міжнародних зобов'язань за Статутом ООН, а також зазначили, що при здійсненні власних суверенних прав, включно з правом визначати власні закони та адміністративні правила, вони будуть співвідносити їх з своїми юридичними зобов'язаннями за міжнародним правом та враховувати належним чином положення Заключного акта Наради з питань безпеки і співробітництва в Європі 1975 р. Учасники також висловили переконання у тому, що повага цих принципів сприятиме розвитку нормальних і дружніх відносин та прогресу співробітництва між ними у всіх сферах. Вони також висловили сподівання на те, що повага цих принципів сприятиме розвитку політичних контактів між ними, які, в свою чергу, сприятимуть кращому взаєморозумінню їх позицій та поглядів.

Наведене з усією очевидністю підтверджує універсальний характер принципу добросовісного виконання міжнародних зобов'язань та його ключове значення у сучасній системі міжнародного права. Разом з тим у різних правових та соціально-культурних системах існує власне розуміння добросовісності, що безпосередньо відображається на дотриманні державами взятих на себе міжнародних зобов'язань. Концепція добросовісності отримала закріплення в багатьох міжнародних договорах, резолюціях Генеральної Асамблеї ООН, деклараціях держав та ін., однак варто визнати, що визначення точного юридичного змісту поняття добросовісності в реальних ситуаціях може викликати труднощі. Немає єдності щодо розуміння походження і природи цього принципу і серед представників міжнародно-правової науки [8, с. 68].

У доктрині міжнародного права сформувався кілька точок зору на юридичну природу принципу добросовісності, згідно з якими він є:

- 1) лише моральним принципом;
- 2) одними з елементів принципу *pacta sunt servanda*;
- 3) універсальним і самостійним принципом міжнародного права [9].

До прихильників першої можна віднести відомого юриста-міжнародника Д. Анцилотті, який вважає, що принцип *pacta sunt servanda*

не має юридичного обґрунтування, хоча це не виключає його обґрунтування з точки зору етичної або політичної. Він зазначає: “Цей принцип саме тому, що він є основою норм, про які йдеться, не підлягає подальшому доведенню з точки зору самих норм. Він має розглядатись як об’єктивна абсолютна цінність або, іншими словами, як вихідна гіпотеза, яку не можна довести і до якої з необхідністю зводиться цей, як і будь-який інший, відомий людству, порядок” [10, с. 44–45]. До вчених, які обстоюють подібні позиції, можна віднести Г.І. Тункіна, М. Віраллі, А. Фердросса [9]. Адже всі вони передбачали, що добросовісність “продовжує функціонувати в міжнародних відносинах як моральний принцип, що має істотне значення. З нього випливає моральний обов’язок дотримуватись міжнародних домовленостей, які не мають правового характеру” [11, с. 141].

Прихильники другої точки зору вважають, що добросовісність є складовою існуючого в міжнародному праві принципу *pacta sunt servanda*. Хоча в літературі з міжнародного права доволі часто під принципом добросовісності розуміють саме норму *pacta sunt servanda*. У сучасному значенні, на думку А.В. Попової, ця норма включає три складові: принцип добросовісності, принцип взаємності, принцип естопель. Усі вони є самостійними принципами, але в контексті основного зобов’язання за міжнародним правом – договори повинні виконуватись – застосовуються в сукупності, доповнюючи один одного. У Віденській конвенції 1969 р. юридичний зміст принципу *pacta sunt servanda* як найбільш загальної норми визначає сукупність конкретних норм міжнародного права, зокрема дотримання міжнародних договорів та угод “означає, насамперед, добросовісне виконання власних договірних зобов’язань усіма державами-учасниками договору. Добросовісність – центральний елемент в понятті принципу *pacta sunt servanda*” [12, с. 66–67].

Третьою існуючою і панівною у міжнародному праві точкою зору є та, яка зводиться до визнання принципу добросовісності основним, самостійним принципом міжнародного права, що входить до загальних принципів права та зобов’язує “суб’єктів здійснювати свої права та обов’язки належним чином, відповідно до цілей та принципів міжнародного права” [13, с. 23–24]. Ключове значення принципу добросовісності

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

в підтримці стабільності та довіри в світі в контексті дотримання міжнародно-правових норм має об'єктивну основу у формі здійснення державами загально визнаних правил поведінки на основі принципу добросовісності. Ця вимога, з одного боку, прямо забороняє будь-які прояви втаємничення, спроби ввести в оману та випадки обману, а з іншого – передбачає підтримку відносин між державами на основі справедливості, взаємного врахування законних інтересів, спільної зацікавленості в забезпеченні високого рівня права в світовому співтоваристві, узгодженості дій держав на правотворчій і правозастосовній стадіях [7, с. 57]. Принципу добросовісності повною мірою властиві якості основного імперативного принципу, оскільки він визнаний міжнародним співтовариством в цілому як норма, відступ від якої є неприпустимим.

На думку О.О. Мережка, юридичний зміст принципу *pacta sunt servanda* зводиться до таких положень [8, с. 75-77]:

– по-перше, цей принцип нерозривно пов'язаний з принципом добросовісності (*bona fides, good faith*). Причому сфера дії принципу добросовісності ширша, аніж сфера дії принципу *pacta sunt servanda*, оскільки він застосовується не лише при виконанні договорів, а й при їх тлумаченні;

– по-друге, оскільки у ст. 26 Віденської конвенції 1969 р. йдеться про те, що “договір є обов'язковим для його учасників”, то це вказує на те, що в принципі правило *pacta sunt servanda* не застосовується щодо третіх сторін, які не є сторонами цього договору;

– по-третє, принцип *pacta sunt servanda* стосується лише “чинних договорів”, тобто договорів, які є чинними на певний момент. Цей принцип не застосовується до договорів, які перестали бути чинними або тимчасово призупинені;

– по-четверте, згаданий принцип не застосовується до тих договорів, які згідно з відповідними положеннями Віденської конвенції 1969 р. вважаються недійсними;

– по-п'яте, принцип *pacta sunt servanda* означає, що міжнародний договір має застосовуватися незалежно від внутрішніх і зовнішніх чинників;

– по-шосте, цей принцип не допускає односторонньої відмови від договору чи односторонньої зміни його положень;

**Розділ 1. Теоретико-методологічні засади дії
норм міжнародних податкових договорів
у національній правовій системі**

– по-сьоме, держава-учасниця договору не може посилатися на положення свого внутрішнього права як на виправдання невиконання цього договору (ст. 27 Віденської конвенції 1969 р.);

– по-восьме, держави не мають права укласти договори, що суперечать їхнім зобов'язанням за чинними договорами, які вони уклали раніше з третіми державами;

– по-дев'яте, розрив дипломатичних або консульських відносин між учасниками договору не впливає на правові відносини, встановлені між ними договором, за винятком випадків, коли наявність дипломатичних або консульських відносин потрібна для виконання договору;

– по-десяте, як і інші принципи міжнародного права, принцип *pacta sunt servanda* перебуває у тісному зв'язку та взаємодії з ними, насамперед з такими, як принцип суверенної рівності держав, самовизначення, територіальної цілісності та ін.

На основі викладеного О.О. Мережко стверджує, що принцип *pacta sunt servanda*, будучи загальним принципом права, а також нормою міжнародного звичаєвого та договірної права, є юридичним джерелом обов'язкової сили міжнародних договорів і надає об'єктивного характеру всій системі міжнародного права.

Міжнародно-правовий характер принципу добросовісності підтверджується на основі аналізу міжнародної судової та арбітражної практики. Згідно з такою практикою з урахуванням принципу добросовісності була розроблена норма, яка має важливе теоретичне значення для сучасного права міжнародних договорів: кожного разу, коли держава бере на себе договірне зобов'язання, принцип добросовісності, який регулює виконання договірних зобов'язань, накладає обмеження загального порядку на всі права держави щодо того, що жодне з них не може бути здійснено в спосіб, несумісний з добросовісним виконанням взятого зобов'язання. Будь-яке невиконання договірних зобов'язань на основі принципу добросовісності закономірно тягне настання відповідних санкцій.

Принцип добросовісності поширює свою дію на всі стадії міжнародного договірного процесу, у т. ч. і на процес тлумачення міжнародних договорів. Значимість принципу добросовісності в процесі тлумачення міжнародних договірних зобов'язань, прийнятих сторонами, підтверджується, наприклад, арбітражними рішеннями по справі “Озеро

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

Лану” від 16 листопада 1957 р., по справі “Вантажі, які слідуєть незмінним курсом” від 10 червня 1955 р. [7, с. 62].

Реалізація принципу *pacta sunt servanda*, який має основоположне значення у системі міжнародного права, є фактично неможливою без належного тлумачення міжнародно-правових норм, що забезпечує їх правильне розуміння. Саме тому тлумачення юридичної норми завжди передуює правозастосуванню [14, с. 17]. Значення процесу тлумачення визначається також тим, що досягнення єдності розуміння юридичної норми може запобігати виникненню міжнародно-правових спорів та сприяти їх вирішенню.

Загальні правила тлумачення міжнародних договорів визначені у ст. 31–33 Віденської конвенції 1969 р. Серед них першою закріплено вимогу добросовісного тлумачення відповідно до звичайного значення, яке слід надавати термінам договору в їх контексті, а також у світлі об’єкта і цілей договору.

При цьому тлумачення не може бути розширюючим або обмежуючим. Воно повинно проводитись відповідно до його об’єкта і цілей, зафіксованих у договірному тексті та що утворюють зміст договору [15, с. 175]. Додамо, що ще під час розробки відповідних положень Віденської конвенції 1969 р. А. Фердросс вказував: для визначення об’єкта і цілей міжнародного договору насамперед необхідно звертатись саме до його тексту і лише у випадку неможливості вирішення цього питання зазначеним шляхом стає можливим звернення до допоміжних засобів [16, р. 186].

Значення об’єкта і цілей міжнародного договору в контексті тлумачення його положень отримало своє закріплення і в практиці Міжнародного Суду ООН. Так, розглядаючи попередні заперечення сторін у справі про нафтові платформи (Ісламська Республіка Іран проти США), Міжнародний Суд ООН зазначив, що саме з урахуванням об’єкта міжнародного договору повинні тлумачитись і застосовуватись усі інші його положення [17, с. 112]. А у справі Габчиково-Надьмарош Міжнародний Суд ООН підтвердив, що принцип добросовісності зобов’язує сторони відповідного міжнародного договору “застосовувати його найбільш доречним способом і таким чином, щоб його ціль була реалізована” [18, с. 79].

Договори про уникнення подвійного оподаткування підпадають під дію Віденської конвенції 1969 р. в цілому і стст. 31–33 зокрема.

**Розділ 1. Теоретико-методологічні засади дії
норм міжнародних податкових договорів
у національній правовій системі**

Тому для забезпечення належної реалізації принципу *pacta sunt servanda* при застосуванні норм відповідних договорів необхідно насамперед визначити їх цілі, які встановлюють межі подальшого тлумачення і застосування міжнародного договору, оскільки “цілі окремого міжнародно-правового акта слугують критеріями законності дій при його здійсненні” [13, с. 78].

На основі дослідження доктрини міжнародного права і практики Міжнародного Суду ООН Ф. Енгелен доходить висновку, що звичайним місцем для закріплення об’єкта і цілей міжнародного договору є преамбула [19, с. 176]. З таким підходом погоджується і Європейський суд з прав людини (далі – ЄСПЛ), що знайшло відображення у п. 34 рішення у справі Голдер проти Сполученого Королівства, де наголошується на ключовій ролі преамбули для визначення об’єкта і цілей міжнародного договору [20]. Таке твердження є справедливим і для договорів про уникнення подвійного оподаткування як різновиду міжнародних угод.

Преамбули переважної більшості договорів України про уникнення подвійного оподаткування чітко не визначають цілей їх укладення, за винятком договорів з Іспанією, Кіпром, Киргизією, Таджикистаном і Туркменістаном. Останні однозначно вказують на уникнення подвійного оподаткування як на головну ціль їх укладення, а у договорі з Таджикистаном як ще одну ціль закріплено попередження ухилення від сплати податків. Дещо особливим у цьому контексті є договір з Туреччиною, який взагалі вказує на розвиток економічних стосунків між договірними сторонами як на головну ціль договору про уникнення подвійного оподаткування. Разом з тим в жодному договорі України про уникнення подвійного оподаткування не згадується запобігання і протидія уникненню від оподаткування як ціль відповідних міжнародних податкових договорів.

Якщо загальні правила тлумачення не дають можливість чітко визначити зміст цілей укладення міжнародного договору, то в такому випадку необхідним стає звернення до додаткових засобів тлумачення, що передбачено у ст. 32 Віденської конвенції 1969 р. Для цілей договорів про уникнення подвійного оподаткування провідну роль у цьому контексті відіграють коментарі до Модельної податкової конвенції ОЕСР стосовно доходів і капіталу 1977 р. (далі – Модельна конвенція ОЕСР) [21, с. 556]. Така можливість може бути у випадку укладення

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

відповідного договору України на основі Модельної конвенції ОЕСР. Потрібно зазначити, що переважна кількість відповідних міжнародних податкових договорів України укладена саме на основі Модельної конвенції ОЕСР [22, с. 71]. У цілому ж, станом на жовтень 2008 р. у світі її було використано для підготовки понад 3 000 діючих договорів про уникнення подвійного оподаткування [23].

Згідно з Модельною конвенцією ОЕСР основною ціллю договорів про уникнення подвійного оподаткування є сприяння обміну товарами і послугами, руху капіталів і переміщенню осіб шляхом ліквідації подвійного оподаткування. Іншою їх ціллю є попередження ухилення і уникнення від оподаткування [24, с. 59]. Остання ціль у Модельній конвенції ОЕСР пройшла складний етап розвитку. До внесення змін до офіційних коментарів Модельної конвенції ОЕСР у 2003 р. в них прямо не вказувалось, що ціллю договорів про уникнення подвійного оподаткування є саме попередження ухилення і уникнення від оподаткування. Проте передбачалось, що міжнародні податкові договори не повинні сприяти уникненню від оподаткування. На думку Б. Арнольда, це не означає наявності безпосереднього твердження про те, що однією з цілей відповідних міжнародних податкових договорів є попередження уникнення від оподаткування [25, с. 248]. Іншими словами, запобігання уникненню від оподаткування, на відміну від попередження ухилення від оподаткування, не були загально визнаною ціллю міжнародних податкових договорів [26, с. 897]. І лише в 2003 р. в офіційних коментарях до ст. 1 Модельної конвенції ОЕСР з'явилась пряма вказівка на попередження уникнення від оподаткування як одну з цілей міжнародних податкових договорів [25, с. 248]. Експерти ОЕСР розтлумачили, що “переваги договору про уникнення подвійного оподаткування не повинні бути доступними, якщо основною метою для здійснення конкретних трансакцій чи укладення угод стало забезпечення більш сприятливого податкового режиму, та отримання такого сприятливого податкового режиму за подібних умов суперечитиме об'єкту і цілям відповідних договірних положень” [24, с. 61]. Разом з тим Швейцарія висловила застереження, що вона не розділяє ту точку зору, що метою договорів про уникнення подвійного оподаткування є запобігання уникненню і ухиленню від оподаткування [24, с. 74]. А Люксембург у власному застереженні вказує, що внутрішні правила, спрямовані проти зловживання, можуть бути застосо-

**Розділ 1. Теоретико-методологічні засади дії
норм міжнародних податкових договорів
у національній правовій системі**

вані договірною державою лише після звернення до процедури взаємного узгодження (угода між Україною та Люксембургом поки що не набула чинності, хоча підписана ще 6 вересня 1997 р.). Не залишилась осторонь і Ірландія, яка стосовно потенційних конфліктів між положеннями внутрішнього законодавства щодо зловживань і положеннями міжнародних податкових договорів заявила: “неможливо мати однозначний загальний висновок про те, що не існує жодного подібного конфлікту чи що будь-який такий конфлікт повинен вирішуватись на користь внутрішнього права. Це залежатиме від природи положень внутрішнього права і також від юридичних та конституційних взаємозв’язків в договірних державах між внутрішнім правом та міжнародними договорами” [24, с. 73]. Вищевикладене дозволяє стверджувати, що договори про уникнення подвійного оподаткування, укладені на основі Модельної конвенції ОЕСР до 2003 р., з-поміж своїх цілей не мали запобігання уникненню від оподаткування, якщо інше не було визначено у самому тексті відповідного договору. Україна у цьому контексті не є винятком, оскільки широко використовує офіційні матеріали ОЕСР у практиці розробки власних договорів про уникнення подвійного оподаткування.

У цій ситуації виникає питання щодо того, чи можуть положення внутрішнього законодавства, які обмежують право на доступ до договірних переваг, передбачених міжнародними угодами, застосовуватись до чинних міжнародних податкових договорів, які були укладені до 2003 р. У доктрині міжнародного податкового права можна виділити два принципово різні підходи до вирішення відповідної проблеми.

Представники першого підходу наполягають на тому, що принцип добросовісного виконання взятих на себе договірних зобов’язань, передбачений у ст. 26 Віденської конвенції 1969 р., повною мірою застосовується і стосовно міжнародних податкових договорів. Принцип добросовісності, пронизуючи усю систему міжнародного права і міжнародних відносин, регулює таку сферу, як використання державами своїх прав. Тим самим принцип добросовісності покриває і більш вузьку сферу, відому в міжнародно-правовій доктрині як зловживання правом. Згідно з таким підходом держава не має права користуватись визнаними за нею правами з метою завдати збитків іншій державі, свідомо замаскувати (приховати) вчинений нею протиправний акт або уникнути виконання міжнародного зобов’язання [27, с. 11]. На думку

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

К. Фогеля, дія принципу добросовісності не обмежується лише договірними державами, оскільки якщо договірна держава не зобов'язана миритись з неналежним використанням договору іншою договірною державою, то для неї було б абсурдом бути зобов'язаною миритись з неналежним використанням договору з боку приватних осіб і застосовувати його у виключно формальний спосіб, незважаючи на таке неналежне використання [28, с. 14]. Звідси випливає, що принцип добросовісності покладає на державу обов'язок обмежувати надання договірних переваг у тих випадках, якщо має місце неналежне використання положень міжнародних податкових договорів.

Прихильники другого підходу, зокрема С. ван Вігель, не погоджуються з тим, що в сферу дії принципу добросовісності можуть включатись платники податків, які фактично є третіми сторонами в договорах про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна [29, с. 116]. У такому випадку логічно припустити, що договірні держави не мають права обмежувати надання договірних переваг для платників податків, якщо лише інше не передбачено в самому договорі про уникнення подвійного оподаткування.

У цьому контексті закономірний інтерес викликає позиція канадського судді Р.Д. Белла у справі Ем-Ай-Ел (Інвестментс) Ес-Ей проти Королеви [30]. У п. 86 згаданого рішення вказано, що звернення до офіційних матеріалів ОЕСР для встановлення наміру сторін міжнародного договору передбачає розгляд не їх чинних на момент розгляду справи редакцій, а тих, які були чинними на момент укладення відповідного договору. Як було вказано, до 2003 р. в офіційних матеріалах ОЕСР не зазначалось, що однією з цілей міжнародних податкових договорів є запобігання уникненню від подвійного оподаткування. Але існувало положення, що сторони можуть за бажанням у відповідних угодах зробити пряме посилання на можливість застосування внутрішніх правил, спрямованих проти неналежного використання договірних норм. Суд встановив, що в договорі про уникнення подвійного оподаткування між Канадою і Люксембургом від 17 січня 1989 р. не містилося таких вказівок (п. 87 рішення у справі). Звідси було зроблено висновок, що відсутність прямої вказівки на запобігання уникненню від подвійного оподаткування в міжнародному договорі фактично є достатньою підставою для неможливості визнання правомірним

застосування до платника податків обмеження надання договірних переваг, що відповідало положенням внутрішнього законодавства. З цих причин у цій справі суд не визнав порушення принципу добросовісного виконання договірних зобов'язань, передбаченого ст. 26 Віденської конвенції 1969 р., у ситуації, яка могла бути кваліфікована як уникнення від оподаткування. Очевидно, що у цьому випадку канадський суд став на позиції другого з описаних нами підходів.

На основі викладеного вважаємо, що відповідь на поставлене раніше питання повинна бути негативною. У ст. 31 Віденської конвенції 1969 р. визначено загальне правило тлумачення договірних норм: договір повинен тлумачитись добросовісно і відповідно до звичайного значення, яке слід надавати термінам договору в їх контексті, а також у світлі об'єкта і цілей договору. Звідси випливає, що внутрішнє законодавство може бути використано для обмеження надання переваг, передбачених міжнародним податковим договором, лише за однієї з таких умов:

1. У тексті серед цілей міжнародного податкового договору сторонами чітко вказано на запобігання уникненню від оподаткування.

2. У випадку відсутності вказівки на таку ціль у самому тексті договору наявність її можна вивести за допомогою використання засобів тлумачення, передбачених стст. 31–32 Віденської конвенції 1969 р.

В іншому випадку положення внутрішнього законодавства суперечитимуть вимогам міжнародних податкових договорів. Причому подібні ситуації повинні бути однозначно вирішені саме на користь останніх, що передбачено ст. 27 Віденської конвенції 1969 р.

Практика України з вирішення подібних питань поки що є неформованою, однак нагальність її розвитку є очевидною, виходячи з вимог ст. 67 Конституції України: “Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, *встановлених законом*” (виділено нами. – *Л.П.С.*). Проте вимоги такого закону повинні відповідати чинним міжнародним зобов'язанням України; в протилежному випадку застосовними мають бути правила чинного міжнародного договору, а не внутрішнього податкового законодавства [31]. Але незрозуміло, які і в якому порядку норми застосовувати, якщо відсутній механізм належної реалізації норм міжнародних договорів України.

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

У цьому контексті перед нашою державою постає складне завдання з узгодження норм Податкового кодексу України з вимогами міжнародних податкових договорів або ж зі зміни існуючої практики застосування міжнародних податкових договорів відповідно до норм міжнародного права. Останній варіант повинен забезпечити дієвість норм внутрішнього податкового законодавства, які регулюють міжнародні податкові відносини, за допомогою досягнення згоди з договірними сторонами щодо можливості їх застосування відповідно до вимог Віденської конвенції 1969 р. Він є найбільш прийнятним з огляду на необхідність збереження податкової бази України та підвищення ефективності контролю за транскордонним рухом капіталу.

Не менш важливим є і вирішення загальних питань, пов'язаних із забезпеченням дії норм договорів про уникнення подвійного оподаткування на території України, що передбачено ст. 9 Конституції нашої держави. Положення цієї статті часто і небезпідставно критикуються в середовищі дослідників імплементації міжнародно-правових норм в національне право України. Так, О.А. Назаренко вказує, що “положення Конституції України можна розуміти так, що міжнародні договори України, які не підлягають ратифікації, а потребують затвердження, а також ті міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою УРСР чи Президією Верховної Ради УРСР, частиною національного законодавства не стають і зобов'язання за цими міжнародними договорами Україна може не виконувати” [32, с. 11]. За логікою дослідника договори України про уникнення подвійного оподаткування з Іспанією, Кіпром, Малайзією, Монголією та Японією фактично не можуть бути використані як нормативний регулятор податкових відносин, оскільки вони є чинними для України внаслідок факту правонаступництва після СРСР. Проблемним стає і застосування міжвідомчих договорів, які укладаються на розвиток окремих положень договорів України про уникнення подвійного оподаткування (обмін податковою інформацією, надання адміністративної допомоги тощо) і які не потребують проходження процедури ратифікації з боку Верховної Ради України. Прикладом подібного виду міжнародних договорів може бути Угода між ДПА України та ДПІ при Міністерстві фінансів Литовської Республіки про взаємну адміністративну допомогу від 14 травня 2005 р.

Розділ 1. Теоретико-методологічні засади дії норм міжнародних податкових договорів у національній правовій системі

Подібні проблеми виникають під час застосування додаткових протоколів до договорів України про уникнення подвійного оподаткування, які приймають з метою конкретизації тих чи інших їх норм і запобігання виникненню неналежного розуміння таких норм. Такі протоколи укладені нашою державою з Данією, Ізраїлем, Ісландією, Італією, Китаєм, Малайзією, Норвегією, ОАЕ, ПАР, Сінгапуром, Сирією, США, Туреччиною, Фінляндією, Францією, ФРН, Швейцарією, Швецією, Японією. Найчастіше в їх текстах зазначається, що вони становлять невід'ємну частину договору, але якщо сам договір про уникнення подвійного оподаткування підлягає обов'язковій процедурі ратифікації згідно з чинним законодавством України, то стосовно протоколів такої вимоги українське законодавство не містить.

Не менш важливим є і те, що Конституція України не встановлює пріоритету норм міжнародного договору, хоча в частині другій ст. 19 Закону України “Про міжнародні договори України” передбачено, що якщо міжнародним договором України, який набрав чинності в установленому порядку, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені у відповідному акті законодавства України, то застосовуються правила міжнародного договору [33]. Тобто даний законодавчий акт надає перевагу нормам міжнародного права перед нормами вітчизняного права. Тут виникає питання про відповідність даної законодавчої норми, як і положень п. 3.2 ст. 3 Податкового кодексу України щодо пріоритету норм міжнародних договорів України над національним податковим законодавством вимогам Конституції України.

На думку Є.О. Зверєва, відсутність конституційно закріпленого пріоритету норм міжнародного права над нормами національного законодавства України може призвести до втрати будь-якої ваги положень договорів про уникнення подвійного оподаткування (ратифікованих законами України), оскільки в разі прийняття нових українських законів чи внесення змін до чинних (що рівносильно прийняттю нових, оскільки зміни теж вносяться законом), норми яких будуть суперечити нормам ратифікованих договорів про уникнення подвійного оподаткування, з формальної точки зору необхідно буде застосовувати положення національного законодавства, а не міжнародного договору [34, с. 92–93].

Окреслене коло проблем із забезпечення дії норм міжнародних договорів на території України є характерним для усієї системи міжнародних зобов'язань, взятих на себе нашою державою. Їх наявність може формувати достатні підстави для порушення питання про забезпечення добросовісного виконання Україною взятих на себе міжнародних зобов'язань відповідно до вимог стст. 26–27 Віденської конвенції 1969 р.

1.2. Добросовісне тлумачення міжнародно-правових норм у контексті Віденської конвенції про право міжнародних договорів 1969 р.

Забезпечення розвитку ринкової економіки України залежить від проведення адміністративної і податкової реформи, змін в інших інститутах фінансової діяльності держави, а також від формування відкритої для зовнішнього світу економічної системи. Досягнення поставлених завдань потребує подальшої еволюції зовнішньої політики та економічного співробітництва, спрямованого на інтегрування в світове господарство, а також розвитку взаємовигідної співпраці на міждержавному рівні. Дана співпраця відбувається як у рамках багатостороннього, так і двостороннього міжнародного договірною регулювання, що потрібно для усунення різноманітних перешкод економічної інтеграції, серед яких податкова сфера є однією із пріоритетних.

Чітке розмежування податкових претензій держав та правова регламентація діяльності платників податків на території іноземних держав гарантує дотримання конституційного обов'язку із сплати податків та стимулює до міжнародної економічної активності останніх. У результаті цього забезпечується наповнення державного бюджету та бюджетів інших рівнів на законних підставах, що є необхідною умовою для нормального функціонування державного механізму [35, с. 1].

Будь-яка держава володіє винятковим правом стягувати податки на своїй території відповідно до національного податкового законодавства. Проте наслідки подвійного оподаткування негативно впливають на товарообмін між державами, призводять до його зниження; обмежують переміщення капіталу, трудових ресурсів, науково-технічних

досягнень; посилюють зростання цін та інфляцію; призводять до стримування та зменшення попиту і пропозиції товарів (робіт, послуг) [35, с. 5]. Україною укладено міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування практично з усіма державами СНД, Європи, багатьма країнами Азії, Північної та Південної Америки і кількома державами Африки, що є найбільшими торговельними та інвестиційними партнерами України.

Легітимне регулювання фіскального співробітництва держав дасть змогу забезпечити правові гарантії для іноземного інвестування, що має вирішальне значення для розвитку власної економічної системи. Саме двосторонні договори про уникнення подвійного оподаткування гарантують забезпечення єдиного системного підходу для усунення подвійного оподаткування за відмінних податкових систем і вони виступають основою для співробітництва компетентних органів договірних держав у цій сфері та у сфері боротьби із податковими правопорушеннями [35, с. 1].

На думку І.Ю. Петраша, міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування є ефективним правовим механізмом захисту порушеного права платника податку на отримання податкових пільг, що гарантує йому право звернення до фіскальних органів договірних держав; особливість договорів про уникнення подвійного оподаткування полягає в тому, що вони складаються з норм міжнародного публічного права, міжнародного приватного права та національного права і характеризуються як полісистемні міжгалузеві акти [35, с. 2].

Треба зауважити, що в історії розвитку міжнародних відносин міждержавні угоди відігравали і продовжують відігравати важливу роль як одне з основних джерел міжнародного права.

Відносини щодо укладення, виконання і припинення міжнародних договорів регулюються правом міжнародних договорів.

Дана галузь має багатовікову історію. Перші міжнародні угоди, що дійшли до наших днів, датуються XXIII і XIII ст. до н.е. Проте протягом багатьох століть домінуючим джерелом міжнародного права був все ж таки міжнародний звичай. Лише розширення і поглиблення міжнародних відносин, пов'язаних із затвердженням капіталістичного способу виробництва, призвели до значного розвитку міжнародної договірної практики. У результаті кількість міжнародних договорів почала неухильно зростати, а у зв'язку з цим були потрібні договірні

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

міжнародно-правові норми щодо регулювання відносин з приводу укладення, дії та припинення міжнародних угод.

У 1969 р. у Відні на міжнародній конференції була прийнята Конвенція про право міжнародних договорів, яка набула чинності в 1980 р. Україна є її учасницею. Віденська конвенція 1969 р. кодифікувала звичаєві норми щодо головних питань, пов'язаних з укладенням, виконанням і припиненням договорів державами. У зв'язку зі зростанням активності на світовій арені міжнародних організацій в 1986 р. була прийнята Віденська конвенція про право договорів між державами і міжнародними організаціями або між міжнародними організаціями (далі – Віденська конвенція 1986 р.), яка поки що не набула чинності.

У зв'язку з важливістю міжнародних договорів як для досягнення мети зовнішньої політики будь-якої держави, так і для вирішення багатьох внутрішньодержавних питань в законодавстві держав існують норми, що безпосередньо стосуються процесу створення і виконання міжнародних договорів. Такі норми загального характеру містяться в конституціях. Крім того, держави, як правило, мають спеціальний закон щодо процедури розробки, підписання, ратифікації і припинення міжнародних договорів, що укладаються цією державою. В Україні відповідний закон, що має назву “Про міжнародні договори України”, був прийнятий 29 червня 2004 р. [33].

Норми і інститути даної галузі міжнародного права покликані забезпечити стабільність міжнародної договірної практики, тому вони розповсюджуються на всі види міжнародних угод незалежно від їх форми і конкретного найменування, кількості і видів суб'єктів міжнародного права, що беруть участь у них, об'єкта і предмета регулювання. Стійка ж договірна практика є запорукою стабільності міжнародних відносин.

Відповідно до п. 1(а) ст. 2 Віденської конвенції 1969 р. поняття “договір” означає міжнародну угоду, укладену між державами у письмовій формі, на основі міжнародного права, незалежно від того, чи викладена така угода в одному документі, у двох чи кількох пов'язаних між собою документах, а також незалежно від її конкретного найменування [36, с. 70]. Оскільки згадана Конвенція розповсюджує свою дію тільки на угоди, укладені державами і лише письмово, то дане визначення поняття “міжнародний договір” має, так би мовити,

**Розділ 1. Теоретико-методологічні засади дії
норм міжнародних податкових договорів
у національній правовій системі**

цільове значення. Подібне визначення *mutatis mutandis* (з урахуванням відповідних відмінностей) міститься і в Віденській конвенції 1986 р. Фактично, міжнародний договір – це угода, що укладається між суб'єктами міжнародного права, які мають право на нормотворення, незалежно від його форми і найменування і відповідає нормам міжнародного права. Відмінністю будь-якого міжнародного договору є фіксація в ньому правил поведінки суб'єктів міжнародного права і надання останнім юридично обов'язкового характеру.

У міжнародному договорі прийнято виділяти його мету (цілі), об'єкт і предмет. Мета договору – це ті кінцеві результати, яких прагнуть досягти суб'єкти міжнародного права, укладаючи договір. Зазвичай вона закріплюється в преамбулі або в початкових статтях договору. Наприклад, мета ООН зафіксована в преамбулі і ст. 1 Статуту цієї організації.

Об'єктом договору є міжнародні відносини, врегульовані нормами, що містяться в ньому. Суб'єкти міжнародного права, виходячи зі своїх взаємних інтересів, мають право вибрати конкретний об'єкт договору. Хоча існує звичаєва і договірна міжнародно-правова норма, відповідно до якої відносини, що входять у виняткову компетенцію держави, не повинні бути об'єктом міжнародного договору. Найчастіше об'єкт договору можна “вивести” з його найменування.

Предмет договору – це конкретні матеріальні або нематеріальні блага, охороняти або забезпечувати які покликана міжнародна угода. Наприклад, предметом міжнародного договору можуть бути економічні, соціальні і культурні права людини, екологічна чистота морських вод або повітря певного регіону.

Сторонами в міжнародному договорі можуть бути суб'єкти міжнародного права, що володіють правоздатністю на їх укладення. Ст. 6 Віденської конвенції 1969 р. закріплює положення про те, що держави володіють такою правоздатністю. Віденська конвенція 1986 р. передбачає, що подібна правоздатність для міжнародних організацій визначається правилами цих організацій. Під терміном “правила організації” слід розуміти засновницькі акти організації, прийняті відповідно до них рішення і резолюції, а також стала практика організації (п. 1 ст. 1 Віденської конвенції 1986 р.). Це означає, що держави володіють необмеженою правоздатністю укладати міжнародні угоди.

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

Правоздатність міжнародних організацій в цій сфері обмежена їх метою, визначеною насамперед у засновницьких документах організації.

Щодо сторін договірної процедури, то в міжнародній практиці закріплено такі поняття: “держава, що бере участь в переговорах”, “організація, що бере участь в переговорах”, “договірна держава”, “договірна організація”, “учасник”, “третя держава”, “третя організація”. Дефініції цих понять можна знайти у ст. 1 Віденської конвенції 1969 р. і ст. 1 Віденської конвенції 1986 р.

Держава, що бере участь в переговорах, означає державу, яка брала участь у складанні і ухваленні тексту договору. Договірна держава – це держава, що погодилася на обов’язковість для неї договору, незалежно від того, чи набрав договір чинності чи ні. Учасник означає державу, яка погодилася на обов’язковість для неї договору і для якої договір набрав чинності. Третя держава – це держава, що не є учасником договору. Аналогічні визначення стосовно міжнародної організації містяться у ст. 1 Віденської конвенції 1986 р. Серед засобів, які забезпечують ефективну реалізацію міжнародних договорів, важливе місце належить тлумаченню.

Проблема тлумачення міжнародних договорів розглядалася ще у роботах А. Джентілі та Г. Гроція (XVI-XVII ст.). У відомому творі фундатора науки міжнародного права Г. Гроція “*De jure belli ac pacis, libri tres*” питанням тлумачення міжнародних договорів присвячена окрема глава книги II. У XVIII ст. Е. Ваттель запропонував збір правил тлумачення, який він виклав у 52 параграфах глави XVII свого твору “Право народів”.

У XIX – на початку XX ст. до проблеми тлумачення зверталися як зарубіжні вчені (Р. Філімор, А. Лоуренс, Дж. Мур, Ш. Руссо), так і російські дореволюційні вчені (А.М. Стоянов, Ф.Ф. Мартенс). Правила тлумачення аналізувалися в роботах Л. Опенгейма, Ч. Хайда, А. МакНейра, А. Фердросса. Суттєвий внесок у дослідження теорії та практики тлумачення міжнародних договорів зробили радянські вчені-міжнародники, зокрема І.С. Перетерський, В.М. Шуршалов, А.М. Талалаєв, В.І. Євінгов, І.І. Лукашук, О.І. Лукашук, Е.С. Садикова, Н.Н. Ульянова. Серед зарубіжних вчених окремим проблемам тлумачення міжнародних договорів присвячували свої роботи М. Ясін, А. Леонетті, В. Плазе, М. Хільф, В. Ланге, І. Синклер, П. Ретер,

М. МакДугал, Х. Лассвел, Д. Харасті, С. Сюр, Т. Кек, В. Деган, Д. Міллер.

Питання тлумачення міжнародних договорів досліджувалася у роботах не лише вчених далекого зарубіжжя (Г. Петцольд, Ф. Метчер, Р. Макдональд, Д. Харріс, М. Дженніс, Д. Гом'єн, Р. Делма-Марті та ін.), але й також у роботах російських і вітчизняних вчених (М.В. Буроменський, В.Н. Денисов, В.І. Євінгов, В.Є. Мармазов, О.О. Мережко, П.М. Рабінович, В.А. Туманов, Г.І. Тункін, С.В. Шевчук та ін.)

Тлумачення Судом Європейського Союзу (далі – Суд ЄС) установчих договорів та інших джерел права ЄС у зарубіжній літературі з міжнародного права висвітлює Д. Вальбрук, Д. Лейсок, А. Татам, М. Кутчер, Г. Расмуссен та ін., а також вітчизняні вчені Т.М. Анакіна, Ю.В. Гладун, М.М. Микієвич, Р.Б. Хорольський.

Як вид правової діяльності, тлумачення виступає необхідною передумовою як процесу застосування міжнародних угод, так і міжнародного правотворчого процесу. Воно має місце під час наукового аналізу та систематизації норм міжнародних договорів [37].

Тлумачення і є з'ясуванням дійсного значення і змісту міжнародного договору. На думку А. Булгаа (Монголія), тлумачення – це процес з'ясування змісту норми, а також визначення наслідків, що за змістом норми повинні настати при даному стані речей. Застосування норми є діяльністю сторін із реалізації норми відповідно до результатів тлумачення. При з'ясуванні змісту норми необхідно встановити: а) її зміст; б) взаємозв'язок з іншими принципами і нормами; в) зв'язок норми з іншими нормативними явищами, політикою, мораллю [38, с. 6].

Питання роз'яснення норм права завжди було відкритим. У своєму історичному розвитку інститут тлумачення пройшов досить складний шлях – від повного його заперечення до не тільки беззастережного визнання, а й до констатації його динамізму відповідно до змін у реальному житті, а на пізніших етапах – навіть до бачення в ньому елементів правотворчості. Останнє тісно пов'язано із суб'єктами, що здійснюють тлумачення. Еволюцію поглядів стосовно них В.М. Ватаманюк умовно поділяє на 4 етапи. Перший характеризувався повним запереченням тлумачення права будь-ким: упродовж тривалого часу існувала думка, що цей процес – не тільки зайвий, а й шкідливий,

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

оскільки інтерпретатор міг легко спотворити істинне значення закону під впливом своєї суб'єктивної правосвідомості. Тому в законодавців виникало бажання заборонити тлумачення при застосуванні закону. Наприклад, Юстиніан, видаючи “Corpus juris”, наказав, щоб судді зверталися за роз'ясненням до самого імператора [39, с. 238].

Питання про можливість і правомірність автентичного тлумачення закону було вирішено ще в Стародавньому Римі. Римські юристи виходили з аксіоматичності того, що тільки той має право це робити, хто його встановлює. Існувала думка, що той, хто тлумачить, може спотворити істинний зміст закону, а тому єдиним інтерпретатором може бути лише його автор. У Франції в 1790 р. судам було приписано звертатися за роз'ясненням законодавства до законодавчого органу. А в Росії інтерпретація дозволялася за умови, що закони повинні тлумачитися точно й у буквальному розумінні.

Визнання за законодавчим органом права тлумачити норми права пояснюється появою у правотлумачній діяльності статичної тенденції, з якої розпочався другий етап. Як писав Є. Врублевський, статична теорія тлумачення має за мету забезпечити максимальну стабільність, правову визначеність і передбачуваність рішень органів, що застосовують право [39, с. 239–240]. Статична тенденція в роз'ясненні правових норм знайшла відбиття в суб'єктивній теорії тлумачення права, за якою завданням такого роз'яснення є встановлення волі законодавця. Згодом погляди правників послідовно змінювалися, коло інтерпретаторів ставало дедалі ширшим і судам було надано право тлумачити закони, бо ними вирішуються правові спори, а суд – це установа, яка має знати право й уміти використовувати його. Але Ш. Монтеск'є, Ж.-П. Марат, будучи противниками інтерпретації законів судами, вимагали точного дотримання їх букви. На противагу негативному ставленню до тлумачення права, І.В. Михайлівський писав, що суд не повинен звертатися за роз'ясненням до будь-кого, а всі сумніви має вирішувати самостійно. Оскільки проміжок часу між прийняттям закону і його застосуванням у більшості випадків був великим, а життя змінювалося, зазнавали змін і погляди на тлумачення тих чи інших положень законів.

Наприклад, у ХІХ ст. Верховний Суд США роз'яснював положення закону про роздільне навчання чорних та білих, їх роздільне харчування в громадських місцях як такі, що відповідають Конституції

США. Доктрину “рівні, але сегреговані” (лат. *segrego* – розлучати, ізолювати) було запроваджено в 1896 р. рішенням Верховного Суду США в справі “Плессі проти Фергюсона”. У ньому говорилося, що рівність різних рас досягається, коли їм забезпечуються, по суті, окремі, але рівні можливості. Суддя Г. Браун, зокрема, вказав: “Якщо громадянські й політичні права обох рас є рівними, то з громадянського чи політичного погляду одна з них не може бути нижчою за іншу. Якщо ж одна раса поступається іншій у соціальному плані, то Конституція Сполучених Штатів не здатна поставити їх на один рівень” [40, с. 225]. Рішення по цій справі, яке значно звузило сферу застосування Чотирнадцятої поправки про рівний захист законом, було ухвалено 8-ми голосами проти одного.

У середині ХХ ст. негритянський рух, десегрегація спричинили те, що Верховний Суд США, враховуючи необхідність пристосувати закони до життєвих реалій, вирішив ту ж саму ситуацію по-іншому і зазначив, що такі закони не відповідають Конституції. У рішенні по справі “Браун проти Ради з питань освіти” висновок Суду був таким: “Роздільні можливості навчання є нерівними у своїй основі. Тому ми вважаємо, що внаслідок оскаржуваної тут сегрегації позивачі та інші школярі, які опинилися в аналогічній ситуації, були позбавлені рівного захисту законом, гарантованого Чотирнадцятою поправкою” [40, с. 115]. Це свідчить про появу третього етапу в правотлумачній діяльності – динамічної, яка на певному відрізку світового розвитку стала переважною. Динамічна теорія тлумачення ставила перед собою завдання досягти максимальної відповідності норм чинного права реаліям життя, під якими розумілося широке коло політичних, економічних, культурних та інших чинників, що змінюються швидше від права. Оскільки ця тенденція знайшла відбиття в суб’єктивній теорії тлумачення права, вона ставила своїм завданням установити волю законодавця.

Розвиток права і правової думки, перехід до демократичних режимів і закріплення принципу поділу влади сприяли появі четвертого етапу еволюції поглядів на суб’єктів тлумачення. Так, наприкінці ХІХ ст. в публічному праві Європи окреслилася тенденція пріоритету судочинства, яке має постановляти обов’язкові до виконання рішення на підставі тлумачення законів. Держава з її адміністрацією вже не мають права ухвалювати обов’язкові рішення щодо того, який саме

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

сенс мають закони. На думку Т. Вьонтенбергера, тлумачення є справою незалежної гілки влади, яка виносить рішення щодо того, як слід розуміти закони та за необхідності судження стосовно потреби суддівської добудови права [39, с. 244]. Але поширеною є точка зору, що суд не має права здійснювати таку добудову, бо це не властиво природі судової влади.

З'ясування об'єкта та цілей міжнародного договору як головна мета його тлумачення відстоюється телеологічною школою в теорії тлумачення. Вона виходить з того, що норма міжнародного права служить певним цілям, виконує певні функції, а відтак, має бути роз'ясненою в такий спосіб, щоб забезпечити досягнення цілей і реалізацію її функцій. Найбільший вплив телеологічна школа тлумачення має в США. Зокрема, у гарвардському проекті Конвенції про право міжнародних договорів 1935 р. було сформульовано таке: “Договір має тлумачитися у світлі своєї цілі, якій він покликаний служити. Історичне тло договору, підготовчі матеріали, історичні умови існування сторін у період укладення договору, зміна цих умов, наступна поведінка сторін при застосуванні положень договору та умов, що домінують під час тлумачення, – все це має розглядатись у зв'язку із загальною метою, якій договір має служити” [41, с. 38].

Проблема тлумачення виходить за межі реалізації права. Вона має самостійне значення у процесі наукової чи практичної правової діяльності держави. Необхідність мати чітке уявлення про зміст чинних норм виникає і в ході правотворчої роботи. Ані видавати новий акт, ані систематизувати наявні акти неможливо без знання справжньої волі суб'єкта нормотворчості, що одержала свій офіційний вираз [41, с. 3].

Тлумачення є невід'ємною частиною правозастосування, адже без встановлення змісту норми її неможливо застосувати. Важливе значення для правильного тлумачення міжнародних договорів мають принципи тлумачення, під якими розуміють загальні правила тлумачення, що враховують особливості міжнародного договору як угоди суб'єктів міжнародного права, передусім держав.

Щодо природи і сили принципів тлумачення у сфері міжнародного права окремі юристи висловлювали сумніви з приводу їх юридично обов'язкового характеру, вважаючи такі принципи лише зручними інструментами, позбавленими юридичного значення. Однак закріп-

**Розділ 1. Теоретико-методологічні засади дії
норм міжнародних податкових договорів
у національній правовій системі**

лення деяких принципів тлумачення у Віденській конвенції 1969 р. стало свідченням того, що вони мають нормативну природу, тобто є справжніми нормами міжнародного права.

Водночас принципи тлумачення мають доволі гнучкий зміст, вони сформульовані навмисно широко і не розраховані на догматичне застосування без надання певних можливостей для творчого розуміння цих принципів у процесі їх застосування до конкретних життєвих ситуацій.

Деякі з принципів тлумачення було закріплено у Віденській конвенції 1969 р., інші існують у формі звичаю або використовуються в рамках міжнародної судової та арбітражної практики. Першим принципом тлумачення міжнародних договорів є принцип правомірності. Він полягає в тому, що тлумачення договору має здійснюватися відповідно до основних принципів міжнародного права та імперативних норм міжнародного права, відхилення від яких не дозволяється навіть за взаємною згодою сторін договору. Тлумачення, яке зумовлює результати, що суперечать основним принципам та імперативним нормам міжнародного права, є недійсним.

Тлумачення має бути добросовісним, тобто здійснюватися чесно, без наміру ввести контрагента в оману. Цей принцип впливає з принципу *pacta sunt servanda* – договори повинні виконуватись. Вказаний принцип вимагає, щоб тлумачення здійснювалося з метою встановлення істинного змісту міжнародного договору, без чого неможливе його добросовісне виконання.

У п. 2 ст. 2 Статуту ООН закріплено, що держави-члени ООН зобов'язані сумлінно виконувати узяті на себе за Статутом ООН зобов'язання, тобто міжнародних зобов'язань необхідно не просто дотримуватися, а виконувати сумлінно їх вимоги. Незважаючи на те, що наведене положення Статуту ООН буквально розповсюджується лише на членів ООН і на зобов'язання за Статутом цієї організації, в міжнародному праві прийнято його тлумачити розширююче і відносити до всіх суб'єктів міжнародного права, а також до всіх видів міжнародних зобов'язань. Вказані зобов'язання можуть впливати з загальних і спеціальних міжнародних договорів, міжнародного звичаю, з обов'язкових рішень міжнародних органів і організацій (наприклад, Міжнародного Суду ООН, Ради Безпеки ООН та ін.).

Прийоми тлумачення розрізняють залежно від характеру зобов'язань – сприятливих або несприятливих. У першому випадку терміни необхідно вживати в більш широкому значенні, а в зобов'язаннях несприятливих – навпаки. Г. Гроцій щодо даного питання вказував, що “одні обіцянки містять зобов'язання сприятливі, інші – ні; одні – змішані, інші – посередні. Сприятливі зобов'язання мають рівносторонній характер і переслідують взаємну користь; чим значніше і ширше така користь, тим більш сприятливим є і таке зобов'язання, як, наприклад, ті, що сприяють швидше миру, ніж війні, або війні оборонній перед тою, що переслідує іншу мету. Несприятливими є ті обіцянки, згідно з якими обтяжується тільки одна сторона або ж вона обтяжується більше ніж інша; які передбачають покарання або визнання будь-яких актів неправомірними, або ж вносять зміни в попередні зобов'язання. До змішаних належать такі, що вносять зміни в попередні угоди, але з метою миру; зважаючи на значущість переслідуваного блага або зміни, що вносяться, вони визнаються то сприятливими, то несприятливими, проте за всіх рівних умов переважає сприяння. У сприятливих зобов'язаннях слова потрібно вживати в більш широкому значенні, так щоб включати технічні або дані самим законом позначення” [42, с. 405].

Велике значення для правильного розуміння міжнародних договорів мають принципи тлумачення, під якими розуміють загальні правила, що враховують особливості міжнародного договору як угоди суб'єктів міжнародного права [8, с. 241].

Якщо тлумачення міжнародного договору призводить до результатів явно абсурдних або нерозумних, а також залишає значення його положень двозначним або незрозумілим, то можна звернутися до додаткових засобів тлумачення: підготовчих матеріалів і до обставин укладення договору.

За суб'єктом інтерпретації розрізняють офіційне і неофіційне тлумачення міжнародного договору. Тлумачення вважається офіційним, якщо воно здійснено державами (та їх органами) або міжнародними органами й організаціями. Тлумачення, проведене юридичними або фізичними особами, є неофіційним. Різновидом неофіційного вважається доктринальне тлумачення, яке здійснюють вчені або наукові організації.

Автентичне тлумачення – найвищий рівень офіційної інтерпретації, оскільки здійснюється усіма його учасниками, тому воно має силу положень самого міжнародного договору.

Тлумачення міжнародних договорів міжнародними організаціями і особливо ООН – вельми авторитетний різновид офіційного тлумачення, хоча не має юридичної обов’язковості.

Останнім часом особливого значення набуло тлумачення міжнародних договорів міжнародними судовими органами. Даючи юридичну оцінку певним фактам під час розгляду справ по суті, такі суди виконують значний обсяг роботи з усунення недоліків і прогалин, що були допущені при створенні договірних норм.

Міжнародне судове тлумачення відіграє провідну роль. Найважливішими міжнародними судовими органами є Міжнародний Суд ООН, Суд ЄС та ЄСПЛ.

Разом з ратифікацією Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод від 4 листопада 1950 р. Україна визнала юрисдикцію ЄСПЛ. А тому, зважаючи на необхідність подальшої гармонізації українського законодавства зі стандартами Ради Європи, особливої важливості набуває поглиблення знань про процес прийняття рішень ЄСПЛ, перш за все їх обґрунтування, яке здійснюється саме шляхом використання різних методів тлумачення. Одним із пріоритетних завдань державної політики України є також поступове створення умов для набуття членства у ЄС, зокрема наближення вітчизняного законодавства до стандартів ЄС [37]. У Законі України “Про Концепцію загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу” від 21 листопада 2002 р. зазначено, що така адаптація полягає у “поетапному прийнятті та впровадженні нормативно-правових актів, розроблених з урахуванням законодавства Європейського Союзу”, яке складається в тому числі і з “рішень Суду ЄС, в яких дається офіційне тлумачення відповідних правових норм” [43].

Надзвичайну зацікавленість для України у цьому контексті викликають ті рішення, в яких Суд ЄС здійснює спроби віднайти баланс між вимогами міжнародних зобов’язань за договорами про уникнення подвійного оподаткування і вимогами права Європейського Союзу у сфері оподаткування. Адже інтеграція до Європейського Союзу

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

передбачає не лише адаптацію внутрішнього законодавства, але й забезпечення відповідності стандартам ЄС міжнародно-правових зобов'язань, взятих на себе державою згідно з договорами, зокрема про уникнення подвійного оподаткування.

Насамперед потрібно вказати на невелику кількість рішень Суду ЄС з окресленої проблематики. Основною причиною цього є те, що на нинішній момент держави-члени погодились на обмеження власного фіскального суверенітету в частині непрямого оподаткування, але досить неохоче сприймають ініціативи щодо запровадження спільних засад регулювання стягнення прямих податків. При цьому договори про уникнення подвійного оподаткування в першу чергу регулюють питання оподаткування саме прямими податками доходів і майна. У п. 23 рішення у справі містера і місіс Джиллі стверджується, що, за винятком Європейської конвенції про усунення подвійного оподаткування в зв'язку з коригуванням прибутку асоційованих підприємств від 23 липня 1990 р., на рівні ЄС не було вжито жодних заходів щодо уніфікації чи гармонізації в сфері уникнення подвійного оподаткування доходів і майна [44, с. 55–56].

Примітно, що і Україна, і держави-члени Європейського Союзу як модель для укладення договорів про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна найчастіше використовують Модельну конвенцію ОЕСР. З огляду на практику Суду ЄС до числа потенційно конфліктних норм у світлі права ЄС можна віднести норми Модельної конвенції ОЕСР щодо оподаткування доходів постійних представництв від підприємницької діяльності, доходів від приросту капіталу, від найманої праці, від перебування на державній службі, артистів і спортсменів, дивідендів, процентів.

Договір про створення Європейського Економічного Співтовариства передбачливо запровадив достатні юридичні підстави для проведення Радою ЄЕС гармонізації податків з обігу в державах-членах. Так, 11 квітня 1967 р. Рада ЄЕС, виходячи з цілей та завдань Договору, прийняла Першу й Другу директиви про гармонізацію законодавств держав-членів, що регулюють непрямі податки.

Перша директива впроваджувала спільну систему податку на додану вартість, друга – порядок його обчислення. Відповідно до вимог цих директив, п'ять держав з шести, що первісно утворили ЄЕС,

**Розділ 1. Теоретико-методологічні засади дії
норм міжнародних податкових договорів
у національній правовій системі**

замінили кумулятивні податки з обігу, податком на додану вартість. Регулювання більшості питань, пов'язаних із особливостями застосування податку, обидві директиви залишали на розсуд держав-членів. Згодом Рада ЄЕС дійшла висновку про необхідність деталізації інтеграційних правил стягнення податку, і в 1977 р. прийняла директиву 77/388/ЕЕС “Про гармонізацію законодавств держав-членів у сфері податків з обігу – спільна система податку на додану вартість: єдині умови обчислення” (Шоста директива). Вона стала базовим нормативно-правовим актом ЄЕС з питань ПДВ, яку за критерієм обсягу регулювання можна порівняти з національним законом. До Шостої директиви неодноразово вносилися зміни та доповнення; вона регулювала такі питання: об'єкт і база оподаткування ПДВ, платники податку, час виникнення податкового зобов'язання й порядок його зменшення, правила щодо встановлення ставки, місце стягнення податку, оподаткування імпортованих товарів, звільнення від оподаткування, спеціальні схеми оподаткування. Розглянемо положення директиви, специфічні для спільної системи ПДВ.

Платником податку на додану вартість Шоста директива визначала фізичну або юридичну особу, яка самостійно займається будь-якою економічною діяльністю, незалежно від цілей, місця й результатів такої діяльності (це може бути виробництво, сільське господарство, торгівля, професійна діяльність, послуги тощо). Критерій самостійності ведення економічної діяльності виключає з кола платників податків найманих працівників та осіб, які працюють за трудовими угодами.

Цікаво, що директива відносить до оподаткованої економічної діяльності експлуатацію матеріального й нематеріального майна з метою одержання доходу. Зміст поняття “експлуатації з метою одержання доходу” розкрив Суд ЄС у справі “W. M. van Tiel v. Staatsecretaria van Financien”. У цій справі позивач пан Ван Тім вимагав від податкових органів Нідерландів реалізації свого права на зменшення податку на додану вартість, який він мав сплатити у зв'язку з продажем приватній компанії прав на будівництво й користування його земельною ділянкою, на суму податку, сплаченого ним при придбанні цієї ділянки у складі її ціни. Відмову у відшкодуванні нідерландські податківці пояснювали тим, що пан Ван Тім не виступав продавцем згідно з

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

нідерландським законодавством. Розглянувши положення Шостої директиви в контексті даної справи, Суд ЄС постановив, що “експлуатація майна” означає будь-яку операцію, що передбачає отримання доходу. Надання прав користування й будівництва на певний строк за відшкодування є експлуатацією матеріального майна, а відтак – економічною діяльністю. Тому будь-яка особа, яка експлуатує матеріальне майно з метою одержання доходу, є платником ПДВ і має право на зменшення податкового зобов’язання [45].

Шоста директива зазначала, що об’єктом оподаткування ПДВ є операції з поставок (надання) товарів (послуг) та імпорту товарів, здійснювані за відшкодування. Отримане за такі операції відшкодування є базою оподаткування. Обов’язковою умовою при визначенні бази оподаткування ПДВ, як це постановив Суд ЄС у справі “Apple and Pear Development Council v. Commissioners of Customs and Excise”, є наявність безпосереднього зв’язку (правовідносин з приводу предмета поставки) між наданим товаром/послугою та отриманим відшкодуванням. Для товарів (послуг), проданих усередині ЄС, база оподаткування включає податки, збори та інші обов’язкові платежі, крім ПДВ, а також додаткові витрати – комісійні платежі, витрати на пакування, транспортування й страхування. Проте директива забороняла включати до бази оподаткування знижки цін при достроковій оплаті та під час продажу, а також суми, передані платнику податку покупцем для здійснення додаткових витрат в його інтересах [45].

Важливу роль у правопорядку Європейського Союзу відіграє *acquis communautaire*. Відповідно до Копенгагенських критеріїв членства в ЄС держави-претенденти повинні були взяти на себе обов’язки, що випливають із членства, включаючи дотримання цілей політичного, економічного та валютного союзу. Як зауважує український юрист-міжнародник М.М. Гнатовський, сукупність цих обов’язків і складає зміст *acquis communautaire* [46, с. 142–144].

На основі практики Суду ЄС можна зробити такі висновки щодо співвідношення норм договорів про уникнення подвійного оподаткування і *acquis communautaire*:

1. Встановлені в таких податкових договорах правила, які стосуються виключно розмежування податкової юрисдикції (*tax jurisdiction*), є нейтральними і не можуть бути дискримінаційними,

навіть якщо засновані на використанні критерію громадянства. Проте Суд ЄС відокремив від розмежування податкової юрисдикції здійснення податкових прав. Останнє повинно узгоджуватись з установленими вимогами ЄС.

2. Суд ЄС не виявляє схильності до прийняття рішень, які можуть мати негативний вплив на систему податкових договорів держав-членів ЄС між собою.

3. Практика Суду ЄС у частині з'ясування співвідношення норм податкових договорів держав-членів ЄС і права ЄС має значний потенціал для подальшого розвитку, зважаючи на існування цілого ряду проблем у цій сфері, які ще не були розглянуті Судом ЄС, наприклад, щодо використання в договорах про уникнення подвійного оподаткування держав-членів ЄС клаузули про режим найбільшого сприяння.

Україна відповідно до обраного євроінтеграційного вектора розвитку прагне в перспективі набути членства в ЄС. Звідси випливає потреба у приведенні національного законодавства відповідно до вимог *acquis communautaire* з урахуванням критеріїв, що висуваються ЄС до держав, що мають намір вступити до нього. З цією метою було прийнято Закон України “Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу” [47, с. 176–177]. У розділі II “Визначення термінів” згаданого документа до джерел вторинного законодавства *acquis communautaire* включено також рішення Суду ЄС [48].

Суд ЄС, покликаний забезпечити одноманітне розуміння і застосування права цього інтеграційного об'єднання, в порівняно короткі строки утвердився як високоавторитетний і неупереджений орган. Діючи в межах своєї юрисдикції, він сформулював багато життєво важливих для розвитку інтеграційного процесу концептуальних положень. Зокрема, саме ним створена концепція незалежності і самостійності права ЄС як автономної правової системи. Суд ЄС сформулював основні кваліфікаційні ознаки права ЄС. За допомогою судового тлумачення він заповнив багато прогалів і уточнив зміст ряду положень установчих договорів і актів вторинного права.

Діючи відповідно до своїх завдань, Суд ЄС, як і Суд першої інстанції, формує сукупність рішень. Головні напрями тлумачення, що виникли з їх положень, стали відомими як встановлене право прецедентів (*la jurisprudence constante*). Не буде перебільшенням за-

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

значити, що прецедентне право настільки ж сильно впливає на розвиток права ЄС, як і законодавство, що приймається Радою Міністрів. Дійсно, велика кількість концепцій права Союзу (таких як його пряма дія і пріоритет, уже не говорячи про загальні принципи права) є продуктом виключно прецедентного права Суду Європейських співтовариств (нині – Суду ЄС) [49, с. 101]. Останній намагається тлумачити тексти добросовісно з урахуванням того, на досягнення яких цілей, на його думку, вони спрямовані. У результаті формується право відповідно до того, що Суд ЄС вважає необхідним для Союзу, що відповідає телеологічному методу тлумачення. Проте така інтерпретація виходить за рамки цього методу, оскільки перетворюється на процес прийняття рішень у межах судової політики [50, с. 48].

Як відзначив лорд Ділок, суддя Палати Лордів, у справі “*R v. Henn and Darvy*”, “Європейський суд, на відміну від англійських судів, сповідує швидше телеологічний, аніж історичний підхід до тлумачення договорів та іншого законодавства ... Він намагається застосовувати те, що вважає духом, а не буквою договорів; іноді це може здаватися англійському судді нехтуванням букви” [51].

Важливе значення для правильної інтерпретації міжнародного договору мають принципи, під якими маються на увазі загальні правила роз’яснення, що враховують його особливості як угоди суб’єктів міжнародного права [8, с. 241]. Водночас у рамках окремих міжнародних договорів у сфері прав людини можуть існувати свої, власні принципи тлумачення, в основі яких перш за все лежить ефективність. Цей принцип найбільш широко застосовується в рамках Страсбурзького правозахисного механізму. ЄСПЛ неодноразово підкреслював, що роз’яснення Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод повинно базуватися на загальних міжнародно-правових принципах тлумачення, але з обов’язковим урахуванням її специфічної природи й відповідних правил Ради Європи: “При тлумаченні Конвенції потрібно брати до уваги її особливий характер як договору для колективного забезпечення прав людини і основних свобод. Тобто об’єкт і мета Конвенції як угоди, спрямованої на захист людської особистості, вимагає тлумачення й застосування її положень так, щоб зробити передбачені в ній гарантії практичними й ефективними. Крім того, будь-яке тлумачення гарантованих прав і свобод повинне бути сумісне з загальним духом Конвенції – документа, призначеного

**Розділ 1. Теоретико-методологічні засади дії
норм міжнародних податкових договорів
у національній правовій системі**

для підтримки і заохочення ідеалів і цінностей демократичного суспільства” [52]. Використання принципу ефективності стає особливо необхідним у випадках, коли тлумачення зазнають норми про одне й те ж право людини, що міститься в різних міжнародних договорах.

З метою тлумачення контекст договору охоплює його текст, включаючи преамбулу і додатки, а також будь-яку угоду стосовно договору: в рішенні по справі “Голдер проти Сполученого Королівства”, в якій розглядалося питання про доступ до правосуддя, ЄСПЛ, посилаючись на п. 2 ст. 31 Віденської конвенції 1969 р., підкреслив, що преамбула до договору створює невід’ємну частину його контексту і необхідна для визначення предмета та мети конкретного міжнародно-правового акта при його тлумаченні. На думку Суду, найбільше значення має те місце в Преамбулі до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, де уряди, що її підписали, заявляють, що вони “...переповнені рішучості як уряди європейських країн, що притримуються єдиних поглядів і мають загальну спадщину політичних традицій та ідеалів, поваги свободи і верховенства права, зробити перші кроки на шляху до колективного здійснення деяких прав, сформульованих в Загальній декларації”. Можна погодитися з твердженням уряду Сполученого Королівства, що Преамбула не включає верховенство права в перелік завдань і цілей Конвенції, а лише вказує на нього як на характерну рису загальної духовної спадщини держав-членів Ради Європи. Однак Суд (як і Комісія в свій час) вважає, що було б помилкою бачити в цій примітці “не більш, ніж риторичу”, що не становить цікавості для інтерпретації згаданої Конвенції. Уряди, що її підписали, виходили з глибокої віри у верховенство права.

Разом з тим в межах окремих міжнародних договорів можуть існувати свої власні принципи. Так, в основі тлумачення міжнародних угод у сфері прав людини лежить принцип ефективності, найбільш широко вживаний в рамках Страсбурзького правозахисного механізму. Європейська комісія з прав людини і ЄСПЛ неодноразово підкреслювали, що тлумачення Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод повинне базуватися на загальних міжнародно-правових принципах інтерпретації, але з обов’язковим урахуванням особливої природи цього документа і відповідних стандартів Ради Європи. У зв’язку з цим об’єкт і мета відповідної Конвенції як угоди, спрямо-

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

ваної на захист людської особи, вимагає тлумачення і застосування її положень так, щоб зробити передбачені в ній гарантії практичними та ефективними.

Принцип ефективного тлумачення являє свою особливу цінність в тому, що дозволяє найкращим чином адаптувати мету захисту прав індивіда до змінних соціальних умов і розвитку суспільства. Цей принцип з усією необхідністю припускає так звану динамічну (або еволюційну) інтерпретацію, до якої міжнародні суди зверталися в основному при тлумаченні договірних зобов'язань у сфері прав людини [52]. Еволюційне тлумачення деякі дослідники називають історичним, оскільки міжнародний договір, як і міжнародне право, є історично обумовленим явищем і правильно розуміти їх можна лише в історичному контексті.

Найпоширенішими способами судового тлумачення міжнародних договорів є граматичний, логічний, спеціально юридичний, історичний, систематичний. За змістом дані способи тлумачення мало чим відрізняються від тих прийомів, що використовуються при тлумаченні внутрішньодержавних нормативних актів і описаних в загальній теорії права.

Під історичним способом тлумачення, в цілому, розуміють з'ясування значення міжнародного договору шляхом вивчення історичної ситуації, конкретних обставин і взаємовідносин сторін під час його укладення з урахуванням мети, якої прагнули досягти останні.

Еволюційне ж тлумачення забезпечує поступовий розвиток змісту міжнародного договору внаслідок змін у житті суспільства.

З'ясування об'єкта і мети міжнародного договору припускає також і телеологічна школа тлумачення. Вона виходить з того, що норма міжнародного права служить встановленій меті, виконує певні функції, а тому повинна інтерпретуватися так, щоб забезпечити досягнення цієї мети і реалізації даних функцій. Основні положення перерахованих вище принципів інтерпретації й увібрав у себе принцип динамічного тлумачення.

Екс-голова ЄСПЛ Л. Вільдхабер говорив, що лейтмотивом прецедентної практики ЄСПЛ завжди було дотримання лінії еволюційної юриспруденції, що є продовженням динамічного тлумачення Конвенції

про захист прав людини і основоположних свобод, закладеного органами, що існували раніше [53].

При з'ясуванні дійсного значення і змісту міжнародного договору важлива роль належить Міжнародному Суду ООН. У правовій доктрині і практиці міжнародного права тривалий час домінували два принципи тлумачення, які впливали з ідеї абсолютного суверенітету держав-учасниць договору: а) головну роль при тлумаченні договірних положень відіграє намір сторін під час створення тексту договору, і він з'ясовується, перш за все, за допомогою аналізу підготовчих матеріалів; б) у разі сумніву договірні положення слід інтерпретувати обмежуюче на користь необмеженої свободи суверенних держав-учасниць договору. Проте під час розробки Віденської конвенції 1969 р., Комісія міжнародного права ООН відхилила підхід, згідно з яким при інтерпретації договору слід віддавати перевагу якомусь одному з таких чинників, як текст договору, намір сторін або його об'єкт і мета, оскільки використання одного з них на шкоду іншим чинникам суперечило б практиці Міжнародного Суду ООН [8, с. 239]. Так, в рішенні по справі про Англо-іранську нафтову компанію від 22 липня 1952 р. було визначено, що Міжнародний суд ООН не може ґрунтуватися на суто граматичній інтерпретації: він повинен намагатися дати таке тлумачення, яке відповідає природному і обґрунтованому прочитанню документа, належним чином враховуючи наміри сторін.

У подальшій своїй практиці Міжнародний Суд ООН неухильно дотримується норм Віденської конвенції 1969 р.: в рішенні від 13 грудня 1999 р. по справі, що стосується острова Касикілі/Седуду (Ботсвана проти Намібії), було зазначено, що тлумачення положення Договору від 1 липня 1890 р. буде здійснюватись із застосуванням правил тлумачення, які передбачені у Віденській конвенції 1969 р., з урахуванням прецедентного рішення по справі між Лівійською Арабською Джамахірією і Чадом від 3 лютого 1994 р., в якому йдеться, що “договір повинен тлумачитися на добросовісній основі відповідно до звичайного значення, яке належить надавати термінам договору в їх контексті, а також в світлі об'єкта і мети. Тлумачення повинне базуватися перш за все на тексті договору. У ролі додаткового заходу можна звернутися до таких засобів тлумачення, як матеріали з підготовки договору” [54, с. 145].

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

Концепція добросовісного виконання міжнародних зобов'язань закріплена в багатьох договорах, резолюціях Генеральної Асамблеї ООН, рішеннях Міжнародного Суду ООН. Так, в рішенні у справі стосовно проекту Габчиково-Надьмарош (Угорщина проти Словаччини) від 25 вересня 1997 р. Міжнародний Суд ООН вказав: “У даній справі вимагається, щоб відповідно до норми *pacta sunt servanda*, як вона відображена в ст. 26 Віденської конвенції про право міжнародних договорів 1969 р., сторони дійшли узгодженого рішення в дусі співробітництва, передбаченого в Угоді. У ст. 26 поєднані два елементи, що мають рівновелике значення. Згідно з даною статтею, “кожний чинний договір є обов'язковим для його учасників і повинен ними добросовісно виконуватися”. З точки зору відповідного міжнародного суду, цей останній елемент передбачає, що в даній справі переважне значення відносно застосування Договору в буквальному значенні мають його мета і наміри сторін, якими вони керувалися при його укладенні. Принцип добросовісності зобов'язує сторони розумно застосувати Договір і робити це таким чином, щоб могла бути реалізована його мета”.

Разом з принципом добросовісності тлумачення міжнародних договорів треба розглядати принцип надання термінам договору звичайного значення. Так, Міжнародний Суд ООН в рішенні по справі про Південно-Західну Африку (Попередні зауваження) від 21 грудня 1962 р. підкреслив, що тлумачення, засноване на природному значенні слів, не є абсолютною нормою, і на нього не можна покладатися, якщо в результаті виникає зміст, несумісний з духом, метою і контекстом положення, яке має бути розтлумачене. Спеціальне значення терміна може надаватися в тому випадку, коли учасники договору мали такий намір.

Як було неодноразово відмічено зазначено Міжнародним Судом ООН, він “як міжнародна судова установа, презюмується таким, що має юридичну уяву про міжнародне право, ... й за власною ініціативою застосовує всі норми міжнародного права, що можуть стосуватися вирішення спору. Це є, власне, обов'язком Суду: з'ясувати й застосувати відповідні норми до конкретних обставин справи, причому обов'язок установлення чи доведення норми міжнародного права не може бути покладено на будь-яку зі сторін справи, оскільки право знаходиться в юридичному розумінні Суду” [55, с. 158–163].

У практиці Міжнародного Суду ООН відсутні спори щодо безпосереднього регулювання податкових відносин як прямого, так и непрямого характеру, але деякі справи, зокрема, пов'язані з питанням дипломатичного захисту прав суб'єктів підприємництва, що зареєстровані в одній державі, а господарську діяльність здійснюють на території іншої – і вони, безперечно, заслуговують уваги. Це пов'язано з розумінням прав і обов'язків суб'єктів господарювання-нерезидентів, тлумаченням міжнародного права, що регулює економічні правовідносини між державами, діючого на час розгляду справи і, як наслідок, статусу майна платників податків, встановлення бази оподаткування. Це особливо актуально з урахуванням зростання впливу на міжнародні і внутрішньодержавні економічні відносини багатонаціональних компаній.

Розглянемо рішення Міжнародного Суду ООН щодо компанії “Барселона трекшн, лайт енд пауер лімітед” від 5 лютого 1970 р.

Дана справа була ініційована в зв'язку з розглядом питання про банкрутство зареєстрованої в Канаді компанії, що діяла в Іспанії. Метою позову було одержання відшкодування за збиток, що, за твердженням Бельгії, був заподіяний бельгійським громадянам – власникам акцій компанії в результаті дій Іспанії, що суперечать міжнародному праву.

Компанія “Барселона трекшн, лайт енд пауер лімітед” (далі – Барселона трекшн) була зареєстрована в 1911 р. у м. Торонто (Канада), де знаходилося її головне відділення. З метою створення і розвитку потужностей для виробництва електроенергії і мережі розподільної електропередачі в Каталонії (Іспанія) вона створила ряд дочірніх компаній, частина яких була зареєстрована в Канаді, а частина – в Іспанії. У 1936 р. ці компанії забезпечували задоволення значної частини потреб Каталонії в електроенергії.

Компанія “Барселона трекшн” випустила кілька серій облігацій, в основному у фунтах стерлінгів. У 1936 р. використання облігацій “Барселона трекшн” було припинено через громадянську війну в Іспанії. Після війни іспанська влада, що відає питаннями валютного контролю, не дозволила вільне переміщення іноземної валюти, необхідної для використання стерлінгових облігацій. Згодом, коли Бельгія опротестувала ці дії, іспанський уряд заявив, що переміщення не може бути дозволено, якщо не буде доведено, що іноземна валюта йде

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

на оплату боргів, що утворилися в результаті реального імпорту іноземного капіталу в Іспанію.

У 1948 р. три іспанські власники стерлінгових облігацій компанії “Барселона трекшн” звернулися в суд міста Реус (провінція Таррагона) із проханням оголосити компанію банкрутом через те, що вона не виплачує відсотки за облігаціями. 12 лютого 1948 р. суд вирішив оголосити компанію банкрутом і конфіскувати її майно, а також майно двох її дочірніх компаній. Відповідно до рішення керівництво компаній було передано іспанським директорам, незабаром після чого подібні заходи були застосовані і до інших дочірніх компаній. Ними були випущені нові акції, що у 1952 р. на публічному аукціоні були продані нещодавно зареєстрованій компанії “Фуерсас електрикас де Каталунья, С.А. (Фекса)”, що стала цілком контролювати це підприємство в Іспанії.

Насамперед Міжнародний Суд ООН звернувся до розгляду питання про право Бельгії здійснювати дипломатичний захист бельгійських власників акцій компанії, зареєстрованої в Канаді; при цьому дії, що стали предметом позову, були розпочаті не стосовно якого-небудь бельгійського громадянина, а – самої компанії.

Суд зазначив, що коли держава допускає на свою територію іноземні компанії чи капіталовкладення іноземних громадян, вона зобов’язується забезпечити їм захист закону і бере на себе зобов’язання щодо режиму їх перебування в цій державі. Однак такі зобов’язання не мають абсолютного характеру. Щоб пред’явити позов у зв’язку з порушенням цих зобов’язань, держава повинна довести своє право на це [55, с. 85–86].

Як бачимо, Міжнародний Суд ООН висловлюється неоднозначно: обов’язок щодо забезпечення державою на своїй території захисту іноземних компаній чи капіталовкладень іноземних громадян, зобов’язання, що стосуються режиму їх перебування (що охоплює, на нашу думку, і податковий режим), нівелюються зауваженням про відсутність у цих зобов’язань абсолютного характеру.

І хоча роль Міжнародного Суду ООН в регулюванні податкових відносин не виглядає значною, його практика має істотний потенціал подальшого розвитку з огляду на великі юрисдикційні повноваження щодо розгляду справ з питань виконання державами міжнародних

договорів. А таких, як вказано вище, досить багато укладається у сфері регулювання податкових відносин.

Як зазначає Р. Де Лагаррієре, компетенція міжнародного судді суворо регламентується положенням, на якому вона засновується. Отже, положення міжнародної угоди не можуть тлумачитись розширююче [56, с. 65]. Так, у доктрині і практиці міжнародного права тривалий час домінували два принципи інтерпретації, що впливали з ідеї абсолютного суверенітету держав – сторін договору: а) головну роль в тлумаченні договірних положень під час створення тексту договору відіграє намір сторін, який з'ясовується за допомогою аналізу підготовчих матеріалів договору; б) у разі сумніву договірні положення слід тлумачити обмежуюче на користь необмеженої свободи суверенних держав – сторін договору. Але під час розробки Віденської конвенції 1969 р. Комісія міжнародного права відхилила підхід, згідно з яким при тлумаченні договору слід віддавати перевагу якомусь одному з таких чинників, як текст останнього, намір сторін, об'єкт і мета договору, тому що використання одного з них на шкоду іншим суперечило б практиці Міжнародного Суду ООН. Як пише А.М. Талалаєв, під час роботи Віденської конференції 1969 р. боротьба розгорнулася перш за все між прихильниками суб'єктивістських і текстуальних підходів, а функціональний підхід, який обстоювала делегація США, було визнано більшістю держав як неприйнятний [8, с. 239–240].

І.І. Лукашук вказує, що тлумачення національними судами норм міжнародного права набуває важливого значення з поглибленням взаємозв'язку з внутрішньодержавним правом. Від цього процесу залежить правильне застосування міжнародних норм як частини правової системи країни, а також виконання державою своїх міжнародних зобов'язань [57, с. 221]. Італійський професор Б. Конфорті відзначає ще один аспект: “Внутрішні суди створюють набагато більший обсяг судової практики відносно тлумачення договорів, ніж міжнародні” [57, с. 221]. З іншого боку, міжнародний договір є угодою, яка орієнтує осіб, які застосовують її положення у національних правових системах, і за своїм статусом вона є аналогічною закону, а суди застосовують міжнародний договір як частину внутрішнього законодавства. Тому, на думку І.І. Лукашука, і тлумачитись він повинен перш за все

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

так само, як і закон (звісно, з урахуванням його зв'язку з міжнародним правом) [57, с. 221–222]. Наприклад, Суд Королівської лави Сполученого Королівства, після розгляду під час вирішення справи “Соломон проти митних комісарів” питання про можливість використання конвенції як засобу тлумачення закону в тих випадках, коли в законі відсутні посилання на неї, вирішив: “Якщо положення закону зрозумілі та безсумнівні, вони повинні застосовуватися незалежно від того, матиме місце виконання договірних зобов'язань Її Величності, чи ні, оскільки суверенна влада Королеви в парламенті включає і можливість порушення договорів... і будь-який засіб проти такого порушення міжнародного зобов'язання знаходиться в розпорядженні інших органів, ніж суди її Величності. Однак якщо норми закону розпливчасті і можуть мати різне значення, тоді договір стає доречним, оскільки існує презумпція, згідно з якою парламент не має наміру порушувати міжнародне право” [57, с. 222], тобто тлумачення міжнародного договору повинно бути добросовісним з метою добросовісного виконання умов договору. А тому суди повинні утримуватися від одностороннього тлумачення, що ґрунтується як на політичних, так і на юридичних міркуваннях. Треба орієнтуватися не тільки на національну правову систему, а й брати до уваги відповідну судову практику інших країн.

Стаття 9 Конституції України проголосила, що “чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства України”. Подібне положення ще раніше знайшло відображення в Законі від 10 грудня 1991 р. “Про дію міжнародних договорів на території України”, в якому йшлося про те, що “укладені і належним чином ратифіковані Україною міжнародні договори становлять невід'ємну частину національного законодавства України і застосовуються у порядку, передбаченому для норм національного законодавства” [58]. Ця сама норма була відтворена і в ухваленому 29 червня 2004 р. Законі України “Про міжнародні договори України”.

Отже, відповідно до положень цих законодавчих актів, правозастосовні органи України, в тому числі й національні суди, наділені правом застосовувати в своїй діяльності норми міжнародних договорів, що є частиною складного механізму реалізації норм міжнародно-

**Розділ 1. Теоретико-методологічні засади дії
норм міжнародних податкових договорів
у національній правовій системі**

го права. Характерною рисою механізму дії міжнародного права є те, що головна роль у забезпеченні його функціонування належить основним суб'єктам міжнародного права – суверенним державам. Під впливом активних інтеграційних процесів, особливо на регіональному рівні, а також поглиблення взаємозалежності держав вони приділяють велику увагу не лише міжнародно-правовому, а й внутрішньодержавному механізму реалізації норм міжнародного права. Виступаючи як елемент механізму внутрішньодержавної реалізації норм, суд передусім діє в рамках національно-правової системи, відповідно до її цілей та принципів, а також відповідно до процедури, яку вона встановлює. Проте в процесі своєї діяльності суд також може зіштовхуватись із приписами іншої системи права – міжнародного [59].

На національні судові органи покладається складне завдання – узгодження шляхом правильного тлумачення нормативних положень національного й міжнародного права. Судові рішення є цінним свідченням практики держави, розуміння нею тих чи інших положень міжнародних договорів. Застосовуючи норми міжнародних договорів до конкретних умов, суд зазвичай має з'ясувати зміст цих норм, тобто інтерпретувати їх. Авторитет суду як правозастосовного органу підтверджує певне розуміння державою міжнародно-правових норм. У свою чергу на цей авторитет впливає ступінь обґрунтованості рішень суду, а також відображення в них реалій сучасного міжнародного життя. Реальна можливість і бажання національних судів застосовувати в своїх рішеннях, поряд із конституційними нормами, норми міжнародних договорів визначає дійсний статус останніх у національній правовій системі, в національному законодавстві. До складу національного законодавства входять не самі норми міжнародних договорів з притаманними їм характерними рисами й механізмом дії, а лише правила, які в них сформульовані. Сама ж норма міжнародного права є непридатною для застосування в іншій правовій системі без здійснення певних дій з боку держави. Тобто для реалізації положень міжнародного договору держава або має прийняти національно-правові норми з метою реалізації перших, або ж санкціонувати застосування самих положень договору для регулювання відповідних відносин за участю суб'єктів внутрішнього права. Яким би способом не вирішу-

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

вали держави (відповідно до своїх правових систем) питання інкорпорації індивідуальних або загальних норм міжнародного права, на думку О.Я. Трагнюк, національний суд безпосередньо може застосувати й тлумачити норми, інкорпоровані в національне право, а не саме міжнародне право, а також може робити це в порядку, передбаченому правом своєї держави [59]. Наступним принциповим правилом є те, що інкорпоровані в національне право норми міжнародних договорів не втрачають свого зв'язку із міжнародно-правовою системою і тому посідають у системі законодавства особливе місце. Щодо застосування судами інкорпорованих у національне законодавство норм міжнародного права, то воно принципово не відрізняється від такого самого процесу відносно норм внутрішнього права, хоча певна специфіка йому притаманна. Ця специфіка пов'язана із визначенням юридичних характеристик норми, яка має відношення до справи, сфери її дії, особливо щодо даних суб'єктів (спеціально-юридичне тлумачення норм).

Застосовуючи норму міжнародного права як частину міжнародно-правової системи, суд надає їй змісту, який вона має в цій системі. Тлумачення норм міжнародних договорів, що за встановленою конституційною процедурою стали частиною національного законодавства, створює перед українськими судами певні проблеми. Справа в тому, що в міжнародних відносинах держава та міжнародні органи, в тому числі й судові, з'ясовують зміст норми як елемента міжнародно-правової системи. Органи ж держави тлумачать міжнародну норму для того, щоб вона могла застосовуватись як частина національної правової системи в конкретних обставинах справи відповідно до соціальних умов моменту застосування норми.

Міжнародні принципи й правила тлумачення, які закріплені в стст. 31–33 Віденської конвенції 1969 р. (а це передусім кодифіковані звичаєві норми з тлумачення міжнародних договорів), відповідно до ст. 9 Конституції України, також є частиною законодавства України і є обов'язковими для всіх державних органів, що здійснюють тлумачення міжнародних договорів, в тому числі й судів. Якщо ж між цими правилами й правилами тлумачення, які прийняті в національній правовій системі, виникають розбіжності, то пріоритет застосування надається міжнародним правилам на основі принципу спеціального закону.

Що ж до принципів і правил тлумачення, які використовуються в національному праві, то джерелом їх формування (до речі, як і більшості принципів і правил тлумачення міжнародних договорів) були загальні правила, більшість із яких використовувались ще в Стародавньому Римі [59]. Цими правилами суди користуються і під час тлумачення норм національного права.

Серед таких правил, наприклад, можна назвати правило розумної норми. Це означає, що право продиктоване розумом, а результат тлумачення не має бути безглуздим і некорисним.

Серед правил тлумачення норм міжнародного договору І.І. Лукашук, виділяє два види:

– правила спеціального юридичного тлумачення, які дають можливість визначити місце міжнародної норми в рамках національної правової системи;

– правила тлумачення норм міжнародного права, які визначені в стст. 31–33 Віденської конвенції 1969 р. [60, с. 172].

До першої категорії правил передусім можна віднести принцип доброзичливого ставлення до міжнародного права. Основою його є презумпція відповідності закону міжнародному зобов'язанню держави й у цілому міжнародному праву. Тому, якщо виникає колізія між нормативним законом і договірною нормою міжнародного права, то перший тлумачиться в розумних межах у світлі другої. Це, в свою чергу, означає, що тлумачення не має вносити суттєві зміни як у національний закон, так і в міжнародний договір.

Друга категорія – це правила й принципи тлумачення міжнародних договорів, основні з яких були кодифіковані Віденською конвенцією 1969 р. і які може використовувати національний суд. Вони встановлюють, що основним об'єктом тлумачення є контекст: “Договір має тлумачитися добросовісно відповідно до звичайного значення, яке слід надавати термінам договору в їх контексті, а також у світлі об'єкта та цілей договору” (ч. 1 ст. 31 загаданої Конвенції). Крім того, зі змісту даного положення випливає необхідність урахування під час тлумачення системного характеру договірного акта. Важливу роль тут відіграє мета договору. А для запобігання формальності тлумачення до уваги слід брати врегульовані договором відносини, тобто його об'єкт. “Контекст”, згідно зі згаданою Конвенцією, означає не лише

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

сам текст угоди разом із преамбулою і додатками, а й акти, які супроводжують договір і які прийняті всіма учасниками переговорного процесу. Поряд із контекстом враховується і наступна узгоджена учасниками договору практика його застосування, а також такі угоди учасників договору.

Договір має тлумачитись як елемент міжнародно-правової системи в світлі будь-яких відповідних норм міжнародного права, що застосовуються учасниками. Конвенція також допускає можливість звернення до підготовчих матеріалів і до обставин укладення договору як додаткових засобів тлумачення. Однак, якщо йдеться про національні суди, то, як правило, такі засоби здебільшого є для них недоступними. Найчастіше суд спирається саме на текст угоди.

При тлумаченні міжнародного договору національним судом також можуть виникати колізії між трьома видами норм тлумачення: 1) міжнародно-правовими нормами тлумачення, викладеними у ст. 31 і 32 Віденської конвенції 1969 р., а також звичаєвими нормами; 2) нормами тлумачення, закріпленими в тексті самого договору; 3) національними нормами тлумачення.

Виходячи з пріоритету норм міжнародного права перед нормами національного права та правил юридичної логіки *lex specialis derogat legi generali*, в разі таких колізій перевага має надаватися закріпленим у договорі правилам тлумачення як спеціальним нормам, відтак загальним міжнародно-правовим нормам тлумачення і, нарешті, національним нормам тлумачення [59].

Статтею 3 Цивільного кодексу України 2003 р. (далі – ЦК) серед загальних засад цивільного законодавства вперше в історії вітчизняного цивільного права проголошено принципи добросовісності, справедливості та розумності. Більше того, ч. 3 ст. 509 ЦК України визначено, що зобов'язання має ґрунтуватися на засадах добросовісності, розумності та справедливості [61]. Деякі дослідники вказують на те, що основними функціями, через які реалізується принцип добросовісності на стадії виконання договірних зобов'язань, є функції тлумачення і доповнення договору. Адже для правильного виконання договірних зобов'язань часто є необхідним з'ясування та розуміння дійсного їхнього змісту, тобто тлумачення договірних умов сторонами та судом. Добросовісність тлумачення розуміється як "чесність, відсутність бажання обманути контрагента, намагання встановити іс-

тинний зміст міжнародного договору”. На думку Д. Павленко, використання принципу добросовісності при тлумаченні договірних умов і, відповідно, при вирішенні питання про дотримання сторонами вимог добросовісності при виконанні договору, є одним із найбільш актуальних питань, які необхідно вирішити для створення достатніх передумов для практичного застосування цього принципу в судовій практиці [62].

Звернемося, наприклад, до питання захисту права власності. Свого часу воно стало найбільш спірним при обговоренні тексту Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, оскільки не всі вважали право власності основоположним (ліберали відносили його до таких, а християнські демократи – ні). Включили право власності до тексту загадної Конвенції саме тому, що тоталітарні режими системно вдавалися до тиску на людей через їх власність. Тоталітарна влада, позбавляючи власності своїх опонентів, унеможлиблювала спротив та інакомислення, залишаючи опозицію без засобів до існування. Отже, ст. 1 Протоколу 1 до відповідної Конвенції стверджує: “Кожна фізична або юридична особа має право мирно володіти своїм майном. Ніхто не може бути позбавлений своєї власності інакше як в інтересах суспільства і на умовах, передбачених законом і загальними принципами міжнародного права” [63, с. 24]. Г. Юдківська зазначає, що розуміння терміна “власність” в контексті відповідного міжнародного договору та в українському цивільному праві не є однаковим. Якщо вітчизняна цивільно-правова традиція відносить до майна здебільшого об’єкти речового права, то у договірному контексті необхідно тлумачити його ширше, визначаючи майном і виправдані очікування економічного змісту, і акції, які надають право голосу, тобто право впливу на своє майно [64, с. 9-14]

Саме на підставі зазначеної норми ЄСПЛ здійснюється регулювання податкових відносин в системі Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод.

Обов’язок платити законно встановлені податки і збори був підтверджений в практиці ЄСПЛ. Так, в рішенні у справі “Дербю проти Швеції” від 23 жовтня 1990 р. зазначалось, що сфера дії вказаної норми розповсюджується і на встановлення обов’язку платити податки. Крім того, такий обов’язок був побічно визнаний у ряді документів

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

Ради Європи, в яких визначалися форми правової допомоги, пов'язані з координацією зусиль в боротьбі з ухиленням від сплати податків.

Тривалий час ЄСПЛ дуже обережно ставився до заяв про порушення прав, пов'язаних з діяльністю держав у сфері стягнення податків. Певний інтерес викликає справа Ферразіні проти Італії, яка стосується не правовідносин з податковими органами, а правил застосування п. 1 ст. 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод (право на справедливий судовий розгляд).

Як вбачається з матеріалів цієї справи, заявник та інша особа передали землю, майно і певну суму грошей компанії з обмеженою відповідальністю, яку заявник тільки-но створив і був власником, безпосередньо та опосередковано, майже всього її акціонерного капіталу, а також її представником. Компанія, мета якої полягала в організації “зеленого туризму”, звернулася до податкових органів з проханням зменшити чинну ставку певних податків, відповідно до нормативного акта, який вона вважала застосовним у цьому випадку, і сплатила суму, яку вона вважала належною.

Ця справа стосується трьох проваджень. Перше стосувалося, зокрема, сплати податку на збільшення ринкової вартості капіталу, а два інших – чинної ставки гербового збору, податку на реєстрацію застави та податку на передачу капіталу, а також застосування зменшення ставки.

У першому провадженні податкові органи вручили заявникові 31 серпня 1987 р. повідомлення про додаткову суму, що підлягає оподаткуванню, у зв'язку з неправильною оцінкою вартості майна, переданого компанії. Вони зажадали сплати загальної суми в 43 624 700 італійських лір, що включала податки та штрафи. 14 січня 1988 р. заявник звернувся до районної податкової комісії в м. Орістано з проханням скасувати цю додаткову суму оподаткування. Листом від 7 лютого 1998 р. районна податкова комісія в м. Орістано повідомила заявника, що слухання заплановано на 21 березня 1998 р. Тим часом, 23 лютого 1998 р. податкові органи повідомили комісію, що вони погодилися із зауваженнями заявника і попрохали вилучити справу з реєстру. Рішенням від 21 березня 1998 р., текст якого було віддано на зберігання 4 квітня 1998 р., районна податкова комісія вилучила справу з реєстру.

**Розділ 1. Теоретико-методологічні засади дії
норм міжнародних податкових договорів
у національній правовій системі**

В інших двох провадженнях податкові органи зажадали від компанії сплати двох додаткових сум на тій підставі, що компанія не мала права на меншу ставку податку, на яку вона послалася. У повідомленні податкових органів зазначалося, що в разі несплати цієї суми упродовж шістдесяти днів компанія буде зобов'язана сплатити адміністративний штраф у розмірі 20 % від сум, що підлягали сплаті.

15 січня 1988 р. заявник, діючи від власного імені, хоча дане питання стосувалося компанії, подав дві заяви до районної податкової комісії в м. Орістано з проханням скасувати згадані вище додаткові суми оподаткування.

Двома рішеннями від 22 травня 1999 р. районна податкова комісія відхилила заяви компанії на тій підставі, що передана власність, серед якої, зокрема, були плавальний басейн і тенісний корт, не можна було вважати звичайним майном сільськогосподарського підприємства.

Заявник скаржився, що тривалість судового провадження перевищила “розумний строк”, що порушувало п. 1 ст. 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, у відповідній частині якого сказано: “Кожен при вирішенні питання щодо його цивільних прав та обов'язків або при встановленні обґрунтованості будь-якого кримінального обвинувачення, висунутого проти нього, має право на ... розгляд упродовж розумного строку ... судом ...” [63, с. 8].

Заявник також скаржився, що його “переслідували італійські суди”, і посилався на ст. 14 Конвенції.

Щодо першого провадження, то строк, який має розглядатися, тривав з 14 січня 1988 р. до 4 квітня 1998 р., тобто понад десять років і два місяці на одному рівні юрисдикції.

ЄСПЛ вказав, що за п'ятдесят років, що минули з часу прийняття Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, відносини між особою та державою набули очевидного розвитку в багатьох сферах, при цьому державне регулювання дедалі більше поширюється у сфері приватноправових відносин. Це спонукало зробити висновок, що провадження, які за національним правом класифікуються як частина “публічного права”, можуть підпадати під сферу застосування “цивільної” частини ст. 6, якщо підсумок розгляду даної справи має вирішальне значення для приватних прав і обов'язків, коли йдеться, наприклад, про продаж землі, управління приватною клінікою, майнові інтереси, надання адміністративного дозволу стосовно умов

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

професійної практики чи ліцензії на обслуговування алкогольними напоями.

Крім того, дедалі більше втручання держави у сферу повсякденного життя людини, наприклад, у питання її соціального захисту, вимагають від ЄСПЛ аналізу наявності характеристик публічного права і приватного права перед тим, як робити висновок про класифікацію заявленого права як “цивільного”.

Однак права й обов’язки, які має людина, не обов’язково мають цивільний характер. Наприклад, такі політичні права, як право виставляти свою кандидатуру на виборах до національної асамблеї, навіть незважаючи на те, що ці провадження торкалися фінансових інтересів заявника, не мають цивільного характеру, а отже, п. 1 ст. 6 не застосовується. Не застосовується це положення і до спорів між адміністративними органами і тими його працівниками, посади яких передбачають їх участь у застосуванні повноважень, наданих за публічним правом.

Однак зміни, що, можливо, відбулися у сфері оподаткування в демократичних суспільствах, не торкаються сутності обов’язку фізичних осіб чи компаній сплачувати податок.

Порівняно із ситуацією на момент прийняття Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, ці зміни не призвели до подальшого втручання держави у “цивільну” сферу життя людини. ЄСПЛ вважає, що податкові питання і досі становлять частину основного пакета прерогатив державних органів. При цьому відносини між платником податків та податковим органом і далі мають переважно публічний характер. Беручи до уваги, що згадана Конвенція та протоколи до неї мають тлумачитися в контексті всієї сукупності їх положень, ЄСПЛ також зазначає, що ст. 1 Протоколу № 1, яка стосується захисту права власності, зберігає право за державою запроваджувати такі закони, які, на її думку, необхідні для забезпечення сплати податків.

Хоча ЄСПЛ не надає вирішального значення цьому факторові, він все-таки бере його до уваги. ЄСПЛ вважає, що податкові спори виходять за межі сфери цивільних прав та обов’язків, незважаючи на матеріальні наслідки, які вони обов’язково створюють для платника податків [65, с. 90–98].

Зауважимо, що рішення по цій справі прийнято 11 голосами проти шістьох. В окремій думці, яка не збігається з позицією більшості, суддя П. Лоренцен, до якого приєдналися судді К. Розакіс,

Г. Бонелло, В. Стражицька, К. Бірсан та М. Фішбах, вказав: “...Я дійшов висновку, що немає переконливих аргументів на користь існуючої прецедентної практики Суду в тому, що в провадженнях стосовно податків не вирішуються “цивільні права й обов’язки”. Більше того, і суддя Ресс у своїй окремій думці, що збігається з позицією більшості, зауважив: “Хоча податкові питання, принаймні в загальному смислі і далі формують частину основного пакету прерогатив державних органів, існує аспект, у якому держава порушує ці прерогативи і вступає у сферу, де людина в демократичному суспільстві повинна мати змогу заперечувати проти такого обов’язку платника податків, посилаючись на допущене зловживання правами в процедурі...”

Якщо процедура в податкових справах у деяких Договірних державах не передбачає зупинення провадження у випадку, коли дана особа оспорує свій обов’язок сплати податків, або не передбачає бодай можливості для неї клопотати про відстрочення виконання рішення перед сплатою суми, іноді значної, тимчасом як законність цього рішення є предметом спору, то тоді можна вважати, що дана держава зловживає наданою їй вищими прерогативами домінуючою позицією. Це може також мати місце у випадку, коли держава вимагає, у разі зупинення процедури правозастосування, банківських гарантій, які покладають на дану фізичну особу надмірний тягар.

Якщо взяти до уваги тривалість податкових проваджень, які іноді дуже довго здійснюються у податкових органах і судах, які займаються податковими справами, то ситуацію, в якій опиняється платник податків, буде важко назвати “частиною звичайних цивільних обов’язків у демократичному суспільстві”. Це – чинник, який, на мою думку, може спонукати Суд переглянути певні аспекти застосування ст. 6 у податкових справах” [65].

Подальша практика ЄСПЛ пішла шляхом обмеження абсолютного характеру повноважень держави з питань щодо встановлення і стягнення податків. Цікаве щодо цього є рішення у справі “Інтерсплав проти України” від 9 січня 2007 р. У цій справі заявник стверджував, зокрема, що практика держави безпідставно відмовляти у підтвердженні права заявника на відшкодування податку на додану вартість (далі – ПДВ) становила втручання у мирне володіння його майном і таке втручання було непропорційним та призвело до значних втрат у господарській діяльності заявника.

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

Факти справи, надані сторонами, можуть бути викладені наступним чином: заявник займається виробництвом товарів, використовуючи вторинний металевий брухт, придбаний в Україні з 20 % ставкою ПДВ. Основна частина продукції відправляється на експорт з 0 % ставкою ПДВ. Заявник, таким чином, має право на відшкодування ПДВ відповідно до ціни, встановленої на металобрухт. Згідно із Законом України “Про податок на додану вартість” таке відшкодування має бути здійснене протягом місяця з дня подання заявником відповідних розрахунків до податкової інспекції за місцем свого знаходження. Якщо відшкодування затримується, виплачується компенсація. Обидві виплати (відшкодування та компенсація) здійснюються Державним казначейством України після отримання висновку відповідного державного податкового органу.

З квітня 1998 р. відшкодування ПДВ заявникові систематично затримувалось у зв'язку з тим, що Державна податкова інспекція у м. Свердловську (Луганська обл.) не підтверджувала суми, які зазначив заявник. З цієї ж причини заявник не міг отримати компенсацію за затримку у відшкодуванні ПДВ.

Заявник скаржився до Державної податкової адміністрації в Луганській області та Державної податкової адміністрації України на те, що Державна податкова інспекція у м. Свердловську вчасно не надала довідки про відшкодування ПДВ. Однак ці органи не виявили порушень у діях Державної податкової інспекції у м. Свердловську, визнавши поряд з тим факт існування заборгованості держави перед заявником.

З 1998 р. заявник ініціював ряд судових проваджень (понад 140) до Господарського суду Луганської області у справах проти Державної податкової інспекції у м. Свердловськ та відділення Державного казначейства України з метою отримання компенсації за затримку у відшкодуванні ПДВ.

Заявник стверджував, що практика держави безпідставно відмовляти у підтвердженні його права на отримання ПДВ становить втручання у мирне володіння його майном, на порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини й основоположних свобод. Положення цієї статті передбачають таке: “Кожна фізична або юридична особа має право мирно володіти своїм майном. Ніхто не може бути позбавлений своєї власності інакше як в інтересах суспільства і на

умовах, передбачених законом і загальними принципами міжнародного права. Проте попередні положення жодним чином не обмежують право держави вводити в дію такі закони, які вона вважає за необхідне, щоб здійснювати контроль за користуванням майном відповідно до загальних інтересів або для забезпечення сплати податків чи інших зборів або штрафів” [66].

ЄСПЛ зауважив, що в даній справі спір стосується не конкретної суми відшкодування ПДВ або компенсації за затримку у його виплаті, а загального права заявника відповідно до Закону України “Про податок на додану вартість”. Було зазначено, що після ознайомлення із критеріями та вимогами, встановленими національним законодавством, заявник мав достатньо підстав сподіватись на відшкодування ПДВ, який він сплатив під час здійснення своєї господарської діяльності, так само як і на компенсацію за затримку його виплати. Навіть якщо окрема вимога щодо відшкодування ПДВ може бути предметом перевірки та оскарження компетентними державними органами, відповідні положення Закону України “Про податок на додану вартість” не вимагають попереднього судового розгляду цієї вимоги з метою підтвердження права компанії на відшкодування.

ЄСПЛ нагадав, що держави мають широкі межі самостійної оцінки у визначенні того, у чому полягає публічний інтерес, оскільки національний законодавчий орган, реалізуючи соціальну та економічну політику, має широке коло повноважень. Однак такі межі оцінювання не є абсолютними, і їх застосування підлягає перегляду органами Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод. На думку ЄСПЛ, коли державні органи володіють будь-якою інформацією про зловживання у системі відшкодування ПДВ, що здійснюються конкретною компанією, вони можуть вжити відповідних заходів з метою запобігання або усунення таких зловживань. Судді відмітили, що, однак, не можуть прийняти зауваження уряду України щодо загальної практики з відшкодування ПДВ за відсутності будь-яких ознак, які б вказували на те, що заявник був безпосередньо залучений до таких зловживань.

Далі зазначалось, що з квітня 1998 р. відшкодування ПДВ заявникові систематично затримувалось. Такі затримки були спричинені ситуацією, в якій державні органи, не заперечуючи суми відшкодування

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

ПДВ на користь заявника, як це видно із матеріалів справи, не надавали підтвердження цих сум. Такі дії завадили заявникові повернути заявлені суми вчасно та створили ситуацію постійної невизначеності. Окрім того, заявник був вимушений постійно звертатись до національного суду з ідентичними скаргами. На думку ЄСПЛ, вимогу щодо оскарження таких відмов в одному або декількох випадках можна вважати доцільною. Таким чином, використання заявником цього засобу не завадило органам податкової служби продовжити практику затримки виплати відшкодування ПДВ навіть після того, як рішення суду були винесені на користь заявника. Систематичний характер таких дій з боку державних органів призвів до надмірного тягара, покладеного таким чином на заявника.

Відповідно, за таких обставин судді вирішили, що втручання у право власності заявника було непропорційним. Фактично постійні затримки відшкодування і компенсації у поєднанні із відсутністю ефективних засобів запобігання або припинення такої адміністративної практики, так само як і стан невизначеності щодо часу повернення коштів заявника, порушує “справедливий баланс” між вимогами публічного інтересу та захистом права на мирне володіння майном. На думку ЄСПЛ, заявник перебував і продовжує перебувати під надмірним для нього тягарем. Відповідно у справі мало місце порушення – ст. 1 Протоколу № 1 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод.

Як бачимо, ЄСПЛ (навіть з урахуванням зміни його ставлення до захисту прав, пов’язаних з податковими відносинами), не дає оцінку законності нарахування та стягнення податків: він розглядає дії держави, пов’язані з цими правовідносинами на предмет порушення інших прав, що захищаються Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, зокрема, право на справедливий судовий розгляд, на мирне володіння своїм майном тощо. Тому відсутні підстави казати про вплив практики ЄСПЛ на безпосереднє регулювання саме податкових відносин у державах-учасницях Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод. Але, уважно аналізуючи тенденції в прецедентній практиці ЄСПЛ, можна спрогнозувати подальше обмеження повноважень держави в податкових питаннях.

Таким чином, враховуючи практику ЄСПЛ, щоб уникнути негативних наслідків для авторитету держави і виплат грошових

**Розділ 1. Теоретико-методологічні засади дії
норм міжнародних податкових договорів
у національній правовій системі**

компенсацій, заходи з попередження і нейтралізації загроз, пов'язаних з порушеннями у сфері стягнення податку на додану вартість, повинні відповідати нормам Конвенції про захист прав людини й основоположних свобод і практиці ЄСПЛ.

З урахуванням тієї обставини, що держава-сторона міжнародного договору забезпечує виконання своїх зобов'язань діяльністю офіційних органів та конкретних правозастосовувачів, для добросовісного виконання міжнародних зобов'язань є більш важливим тлумачення міжнародних угод саме останніми, а також національним судом, який має вплив на всі правовідносини в державі. Оскільки, якщо тлумачення міжнародних договорів держави її виконавчою і судовою владою не буде здійснюватися добросовісно, з намаганням шляхом інтерпретації змінити реальний зміст його норм та оминати “гострі кути”, вона ризикує понести міжнародну відповідальність за порушення своїх міжнародних зобов'язань. І таких прикладів у практиці міжнародних судових установ є досить багато. Однак не треба вважати, що добросовісне тлумачення міжнародно-правових норм – це тільки, так би мовити, уникнення їх недобросовісного тлумачення. Це, звісно, є важливим. Такий обов'язок держави не змінювати справжнього змісту міжнародно-правових норм шляхом некоректної умисної або помилкової інтерпретації можна назвати негативним обов'язком добросовісного тлумачення. Але треба зауважити про існування і позитивного обов'язку, пов'язаного з необхідністю здійснювати таке тлумачення міжнародно-правових норм, зокрема тих, що містяться в міжнародній угоді, яке сприяє досягненню її мети, тобто тих кінцевих результатів, яких прагнули досягти держави-учасниці, укладаючи договір. Складність виконання такого обов'язку пов'язана, наприклад, з розвитком вище згаданого принципу динамічної (або еволюційної) інтерпретації, під впливом якого первісний зміст договору з плином часу, зміною міжнародних правовідносин може змінюватись. І як наслідок, для виконання своїх міжнародних зобов'язань, що можуть змінюватись, держава повинна відслідковувати певні зміни, що є потенційно важливими для подальшого стану норм договору. Таким договором є, наприклад, Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод, зміст норм якої внаслідок інтерпретаційної діяльності ЄСПЛ істотно розширився з моменту її підписання у 1950 р. Вважаємо, що саме ця об-

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

ставина є однією із найважливіших причин великої кількості порушень прав людини, встановлених рішеннями згаданого Суду у справах проти України. Точніше, нерозуміння конкретними правозастосувачами, зокрема, суддями національних судів, співробітниками міліції, податківцями сучасних вимог конвенційних норм. Розглянемо оцінку ЄСПЛ втручання у право власності на підставі закону за умови наявності суперечливих правових норм, проілюстровану в рішенні “Щокін проти України” [67]. Остаточним рішенням ЄСПЛ від 14 жовтня 2010 р. у справі “Щокін проти України” визнано порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, відповідно до якої ніхто не може бути позбавлений своєї власності інакше як в інтересах суспільства і на умовах, передбачених законом і загальними принципами міжнародного права. Так, у березні 2002, 2003 та 2004 рр. заявник подав до Державної податкової інспекції у Жовтневому районі м. Харків податкові декларації про доходи за 2001, 2002 та 2003 рр. відповідно. Суми податку з доходу заявника, одержаного не за місцем його основної роботи, були обчислені на підставі фіксованої податкової ставки, встановленої п. 3 ст. 7 Декрету Кабінету Міністрів України “Про прибутковий податок з громадян”.

Орган державної податкової служби перерахував суми вказаного прибуткового податку на підставі Інструкції про прибутковий податок з громадян, затвердженої наказом Головної державної податкової інспекції від 21 квітня 1993 р. № 12, внаслідок чого розмір сум податку, що мали бути сплачені заявником, збільшився.

Скарги заявника на незаконність дій Державної податкової інспекції у Жовтневому районі м. Харкова, а саме збільшення розміру вказаних сум на підставі зазначеної Інструкції, яка є підзаконним актом, і незастосування Декрету Кабінету Міністрів України “Про прибутковий податок з громадян”, який мав силу закону, судами задоволені не були.

ЄСПЛ дійшов висновку про порушення прав заявника, гарантованих ст. 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, у зв’язку з тим, що:

1) відповідне національне законодавство не було чітким та узгодженим і, таким чином, не відповідало вимозі “якості” закону та не

забезпечувало адекватність захисту від свавільного втручання у майнові права заявника;

2) національними органами не було дотримано вимоги законодавства щодо застосування підходу, який був би найбільш сприятливим для заявника-платника податку, коли у його справі національне законодавство припускало неоднозначне тлумачення.

ЄСПЛ висловив думку, що навіть якщо податкові органи правильно визначили суму зобов'язань заявника, як таке існування трьох актів, норми яких по-різному тлумачать ці зобов'язання, суперечить вимозі “якості закону”. Отже, особа не могла знати з певністю, за якою саме нормою визначати ставку податку і, що найважливіше, не була захищена від свавільного втручання влади в її право власності. Взагалі ж, як вважає суддя ЄСПЛ Г. Юдківська, якщо норма закону припускає неоднозначне тлумачення – рішення повинно ухвалюватись на користь платника податків [64, с. 9]. Та чи сказав ЄСПЛ та суддя від України щось нове для будь-якого практикуючого юриста? Ні. Насправді вказане розуміють усі. І якщо підходити до тлумачення норм як міжнародних угод, так і внутрішнього законодавства добросовісно, а не з позицій відомчих інтересів, можна без особливих зусиль уникнути порушень вказаних норм як на національному, так і міжнародному рівнях.

1.3 Конституційно-правовий механізм регулювання дії міжнародних договорів в Україні

У 2013 р. Україна відзначатиме сімнадцяту річницю своєї Конституції.

Основний Закон України складається з преамбули і 15 розділів, що включають 161 статтю. Це складний і багатоаспектний правовий акт. Дане дослідження є спробою проаналізувати положення української Конституції з міжнародно-правової точки зору [68].

Преамбула Конституції України проголошує: “Верховна Рада України від імені Українського народу – громадян України всіх національностей, виражаючи суверенну волю народу, спираючись на багатовікову історію українського державотворення і на основі здійсненого українською нацією, усім Українським народом права на самовизначення, дбаючи про забезпечення прав і свобод людини та

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

гідних умов її життя, піклуючись про зміцнення громадянської злагоди на землі України, прагнучи розвивати і зміцнювати демократичну, соціальну, правову державу, усвідомлюючи відповідальність перед Богом, власною совістю, попередніми, нинішнім та майбутніми поколіннями, керуючись Актом проголошення незалежності України від 24 серпня 1991 року, схваленим 1 грудня 1991 року всенародним голосуванням, приймає цю Конституцію – Основний Закон України.” [68].

Положення преамбули відповідають загальноновизнаним нормам і принципам міжнародного права і були покращені порівняно з проектом Конституції. В останньому, зокрема, стверджувалося, що Конституція приймається “на основі здійсненого українською нацією права на самовизначення” [69]. Використання терміна “українська нація” в контексті права на самовизначення виглядає не зовсім коректним. По-перше, Статут ООН (п. 2 ст. 1) [70, с. 3], Декларація про принципи міжнародного права, що стосуються дружніх відносин і співробітництва між державами відповідно до Статуту ООН від 24 жовтня 1970 р. [70, с. 43], Міжнародний пакт про економічні, соціальні і культурні права 16 грудня 1966 р. (ст. 1) [70], Міжнародний пакт про громадянські і політичні права 16 грудня 1966 р. (ст. 1) [70, с. 264] використовують термін “народ” (“народи”), а не “нація” (“нації”) відносно права на самовизначення. Це пов’язано з тим, що на міжнародній арені є мононаціональні і полінаціональні народи. Використання терміна “нація” (“нації”) відносно права на самовизначення могло б означати, що полінаціональний народ у цілому такого права не має, а воно належить кожній складовій його нації. Щоб уникнути такої абсурдної ситуації, міжнародне право і застосовує термін “народ” (“народи”) замість терміна “нація” (“нації”). По-друге, право на самовизначення в Україні було реалізовано саме народом України, що складається з представників понад 130 етнічних утворень, а не тільки з української нації. 31 891 700 громадян України, що становило 84 % населення, які мали право голосу, взяли участь у референдумі 1 грудня 1991 р. 90,3 % з них підтримали Акт проголошення незалежності України від 24 серпня 1991 р. [71, с. 428]. Це означає, що громадяни України української національності, як і багатьох інших національностей, тобто народ України визначив політичний статус своєї держави 1 грудня 1991 р. Саме цей факт знайшов відображення в тексті преамбули Конституції України незважаючи на прагнення певних кіл у

законодавчому органі підкреслити роль української нації в процесі самовизначення України та зменшити роль інших національностей у ньому, що і було висловлено в тексті проекту.

Стаття 2 Розділу I “Загальні положення” встановлює: “Суверенітет України поширюється на всю її територію. Україна є унітарною державою. Територія України в межах існуючого кордону є цілісною і недоторканою” [68]. Вважаємо, що перше положення даної статті зайве, оскільки існує звичаєва норма в міжнародному праві щодо верховенства держави в межах своєї території [72, с. 276]. Відповідно до звичаєвого права, поняття “державна територія” тлумачиться розширено, тобто, крім сухопутних, водних і повітряних просторів, квазітериторіальні об’єкти, такі як судна (морські та річкові), літаки, космічні кораблі, що належать певній державі, також ним охоплюються. Іншими словами, юрисдикція держави поширюється і на такі об’єкти при їх знаходженні за його межами [73, с. 168–169]. Проте, відповідно до формулювання ст. 2, дослівно можна зробити висновок, що квазітериторіальні об’єкти України за її межами знаходяться поза українською юрисдикцією, тому що за Конституцією суверенітет України поширюється тільки на її територію. Скажімо, у випадку вбивства у відкритому морі на борту судна, яке плаває під українським прапором, вбивця може протестувати проти юрисдикції України у цій справі, тому що відповідно до ст. 2 Конституції України її суверенітет не поширюється на судна, що знаходяться за її межами. Така ситуація виглядає малоімовірною, але теоретично можливою.

Професор В.М. Шаповал правильно вказує, що конституції багатьох держав розв’язують питання співвідношення національного та міжнародного права. Він зазначає, що в юридичній науці існують різні підходи до визначення такого співвідношення [74]. У XIX–XX ст. у доктрині міжнародного права були розроблені три концепції співвідношення національного та міжнародного права: дуалістична та дві моністичні.

Як пише професор В. М. Шаповал, згідно з дуалістичною теорією існують два різних правопорядки – національний (внутрішньодержавний) і міжнародний, адже національне і міжнародне право відмінні за механізмом волевиявлення у правотворчості, за відносинами, які вони регулюють, за колом учасників відповідних правовідносин, за формами (джерелами) тощо [74].

Представники моністичних концепцій виходять з визнання єдності обох систем права, вважаючи, що міжнародне і внутрішньодержавне право – це частини єдиної системи. Моністичний напрям міжнародно-правової думки у свою чергу поділяється на дві гілки: 1) концепцію примату (верховенства) внутрішньодержавного права; 2) концепцію примату міжнародного права.

Перша знайшла широке розповсюдження в кінці ХІХ – на початку ХХ ст. серед німецьких юристів. Теоретичну основу даної концепції склали ідеї Г.В.Ф. Гегеля про те, що держава є “дух в його субстанціональній розумності і безпосередній дійсності”, звідси ним було сформульовано висновок, що держава є “абсолютна влада на землі”. Тому вона правочинна із власної волі створювати і змінювати не тільки норми внутрішньодержавного права, але і норми “зовнішньодержавного права”, тобто міжнародного права.

Концепція примату внутрішньодержавного права отримала розповсюдження в кінці ХІХ – на початку ХХ ст. в Німеччині. Це було пов'язано з тим, що саме в цей час відбувався підйом економіки країни і їй були потрібні нові ринки збуту та сировини. Але навіть буржуазне міжнародне право представляло певну перешкоду на шляху німецької експансії. Це і викликало появу концепції верховенства внутрішньодержавного права над міжнародним, з тим щоб теоретично виправдати дії німецьких мілітаристів на міжнародній арені. Міжнародна практика не пішла у цьому напрямі, а статус норм внутрішньодержавного права в праві міжнародному було визначено Міжнародним Судом ООН в рішенні по справі про компанію “Барселона трекшн, лайт енд пауер лімітед” (Бельгія проти Іспанії) від 5 лютого 1970 р.: “В міжнародному праві повинні враховуватися норми внутрішньодержавного права, що отримали загальне визнання в національних правових системах” [54, с. 83–86].

Мабуть, найавторитетнішим представником другого моністичного напрямку – концепції примату міжнародного права, широко розповсюдженої серед вчених-юристів, – є австрійський юрист-міжнародник і філософ Г. Кельзен.

Г. Кельзен, виходячи зі своєї “чистої теорії права”, вважав, що співвідношення між міжнародним правопорядком і національними

правопорядками “нагадує співвідношення національного правопорядку і внутрішніх норм корпорації” [75, с. 349].

Таким чином, способи взаємодії норм міжнародного та внутрішнього права залежать від системи права кожної конкретної держави та рівня узгодження внутрішньодержавного і міжнародного права, але сутність даного процесу завжди є однаковою для всіх суб’єктів міжнародного права і, відповідно, полягає в узгодженні державою свого внутрішнього права відповідно до міжнародного [76, с. 148].

Звертаючись до дослідження цієї проблематики, Д.Б. Левін зазначає: “Міжнародне та внутрішньодержавне право по суті є двома правовими системами, різними за своїми основними елементами: за об’єктами права, за суб’єктами права, за структурою правовідносин і за його джерелами. Лише частково співпадають об’єкти права. Саме це і викликає проблему співвідношення міжнародного і внутрішньодержавного права. На практиці дана проблема, оскільки розглядається юридичне співвідношення обох систем, в першу чергу, зводиться до способів виконання норм міжнародного права всередині даної держави” [77, с. 245]. Зі свого боку, маємо зазначити відсутність узгодженості позицій, як вітчизняних, так і зарубіжних науковців, з цього питання. Із загальнотеоретичної точки зору, дискусії, які виникають у процесі дослідження даної проблеми, є нормальним явищем для науки, але в практичній діяльності така полеміка породжує суттєві труднощі.

Слід зазначити, що і міжнародне і внутрішньодержавне право – це дві самостійні системи права, що знаходяться у взаємозв’язку і взаємодії. Об’єктивно не існує примату однієї системи права над іншою, оскільки вони регулюють різні види соціальних відносин. Таким чином, визнаючи самостійність двох правових систем, не можна відривати одну систему від іншої, зводити між ними “китайську стіну”, необхідно визнати їх взаємодію. Термін “взаємодія” в даному випадку означає таку форму взаємин, при якій кожна із систем не змінює, не підмінює і не поглинає іншу, не носить характеру панування і підпорядкування, а сприяє ефективному функціонуванню кожної. Зв’язок між міжнародним і національним правом характеризується координацією, взаємоузгодженістю та взаємодоповнюваністю.

Так, Віденська конвенція 1969 р. – основний міжнародно-правовий документ, що регулює порядок укладення, дії та припинення дії міжнародних договорів, приділяє значну увагу питанням

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

взаємодії міжнародного і внутрішньодержавного права. Без одночасного дотримання істотних норм обох правопорядків укласти дійсний міжнародний договір або призупинити його дію неможливо. Більше того, відповідно до Віденської конвенції 1969 р., виключно національним правом регулюється порядок визнання юридичної сили будь-якого міжнародного договору, зокрема, його ратифікації. Так само регулюється й порядок виходу з неї однієї зі сторін (денонсації).

Проте у зв'язку з тим, що норми міжнародного права мають на меті забезпечити загальний мир і безпеку, захистити права й основні свободи людини, сприяти плідній співпраці держав у різних сферах, тобто закріплюють і забезпечують досягнення вищих цілей та цінностей людства, держави можуть в своєму конституційному і поточному законодавстві проголосити визнання верховенства норм міжнародного права над нормами внутрішньодержавного права. Здійснюється це не через фіксацію об'єктивно властивого верховенства системи міжнародного права над внутрішньодержавним, а з метою свідомого об'єднання потенціалу двох систем права в справі прогресивного розвитку людства і охорони вищих цінностей людської цивілізації.

Відправним пунктом у питанні співвідношення міжнародного права з внутрішньодержавним є положення ст. 9 Конституції України, аналіз якого викликає ряд запитань, що будуть розглянуті нами нижче.

Так, ст. 9 Конституції України присвячена безпосередньо дії норм міжнародного права в правовій системі України: “Чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства України. Укладення міжнародних договорів, які суперечать Конституції України, можливе лише після внесення відповідних змін до Конституції України”. Варто зазначити, що є різниця між положеннями даної статті і положеннями Декларації про державний суверенітет України 1990 р. У Декларації, зокрема, проголошується: “Українська РСР визнає перевагу загальнолюдських цінностей над класовими, пріоритет загальноновизнаних норм міжнародного права перед нормами внутрішньодержавного права” [78]. Широко відомо, що термін “загальноновизнані норми міжнародного права” означає звичаєві міжнародно-правові норми. Однак з тексту ст. 9 випливає, що тільки ратифіковані парламентом України міжнародні договори є для неї юридично значущими і становлять частину українського законодавства, але це не стосується

міжнародних звичаїв. У той же час Україна як учасник Міжнародного Суду ООН визнає, що міжнародний звичай, поряд з конвенціями загальними та спеціальними, є основними джерелами міжнародного права (ст. 38 Статуту Міжнародного Суду ООН) [70, с. 448]. У зв'язку з цим, доцільно внести зміни або до Конституції України, або до Закону “Про міжнародні договори України”, щоб виключити зазначену двозначність. Крім того, у ст. 18 Конституції України йдеться про те, що зовнішньополітична діяльність України здійснюється на основі загальновизнаних принципів і норм міжнародного права, тобто на основі договірно-правових і звичаєво-правових норм.

У цьому контексті також необхідно вказати на доволі невідале формулювання основного положення ст. 9 Конституції України про те, що чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства України. Згідно з даними положеннями, норма міжнародного договору прирівняна до того акту внутрішнього права, котрим її введено у систему національного законодавства. Тобто якщо її введено указом Президента, вона має юридичну силу указу Президента; якщо постановою уряду, – юридичну силу постанови уряду. Вочевидь, що й у першому, й у другому разі вона не може суперечити Закону України, котрий має вищу юридичну силу щодо всіх інших нормативних актів України, крім Конституції [79, с. 36]. Варто наголосити на тому, що міжнародне право і національне законодавство України – це правові явища різного рівня, різного порядку, тому їх об'єднання (включення одне в інше) навряд чи можливо. Для порівняння можна навести аналогічне положення з Конституції Російської Федерації: “... загально-визнані принципи і норми міжнародного права і міжнародні договори Російської Федерації є складовою частиною її *правової системи*” [80, с. 128] (курсив наш – Л.Т., Т.Б.). Коментуючи дане положення, професор І. І. Лукашук зазначав: “Наведена стаття відтворює правило, відоме іншим державам: міжнародне право – частина права держави” [57, с. 236]. Такий висновок є коректним і, дійсно, підтверджується відповідними положеннями Основного закону ФРН 1949 р., Конституції Греції 1975 р., Конституції Естонської Республіки 1992 р. та інших держав.

Професор В. В. Мицик звертає увагу на те, що “під кутом зору чистої теорії права положення про безпосередню дію міжнародно-правових норм як інкорпорованих національно-правових норм у внутрішньому правопорядку не є загальноновизнаним...” [81, с. 280], проте в конституційному законодавстві використовується. Цей же автор справедливо вказує і на ту обставину, що ст. 9 Конституції України не дає відповіді про співвідношення національного законодавства України та міжнародних договорів, які не потребують ратифікації (наприклад, міжурядових і міжвідомчих); обов’язкових рішень міжнародних організацій та органів; судових установ [81; с. 282].

Також з положень ст. 9 Конституції України важко зробити певний висновок про те, якої концепції, дуалістичної або однієї з моністичних, дотримується Україна. Якщо ми звернемося до ст. 8 Конституції України, яка встановлює, що “Конституція України має найвищу юридичну силу” [68] на території України, то можна припустити, що Україна визнає примат норм внутрішньодержавного права над нормами міжнародного права. Разом з тим, ст. 27 Віденської конвенції 1969 р. абсолютно чітко фіксує: “Учасник не може посилатися на положення свого внутрішнього права як виправдання для невиконання ним договору” [82, с. 352]. З урахуванням положень Декларації про державний суверенітет України, ст. 18 Конституції України та положень Закону України “Про міжнародні договори України” було б доцільно чітко і однозначно закріпити принцип верховенства норм міжнародного права відносно норм внутрішньодержавного права в Конституції України.

Окремо варто зазначити точку зору М. І. Козюбри, який доволі критично оцінював посилання на ст. 9, 18 чи 22 Конституції України (як і на ст. 26 і 27 Віденської конвенції 1969 р.) як на підставу для обґрунтування пріоритету норм міжнародних договорів, ратифікованих Верховною Радою України, над нормами національного законодавства. На його думку, “вагоміші конституційні підстави для обґрунтування пріоритетності норм ратифікованих Верховною Радою міжнародних договорів, що стосуються прав і свобод людини, перед нормами національного законодавства України дає положення частини першої статті 8 Конституції, яке закріплює принцип верховенства права. Самостійного, відмінного від традиційного для вітчизняної теорії і практики принципу верховенства закону, принцип верховенства права

Розділ 1. Теоретико-методологічні засади дії норм міжнародних податкових договорів у національній правовій системі

набуває, по-перше, тоді, коли право не ототожнюється із системою встановлених або санкціонованих державою загальнообов'язкових правил поведінки, тобто коли має місце теоретичне і практичне розрізнення права і закону. По-друге (і це, очевидно, головне для з'ясування співвідношення норм міжнародних договорів і норм національного законодавства у випадках колізій між ними), принцип верховенства права може досягати свого призначення – набувати визначального значення у відносинах між усіма учасниками суспільного життя, насамперед між людиною і державною владою тоді, коли право, незалежно від можливої різноманітності його визначень, нерозривно пов'язується з людиною, її правами” [83, с. 5].

Проблема визначення співвідношення за силою актів національного права і міжнародних договорів лише частково вирішується і в конституціях зарубіжних країн.

Характерно, що відповідні положення сформульовано по-різному: зазвичай йдеться про пріоритет, порівняно вищу силу і навіть верховенство міжнародних договорів щодо законів та підзаконних актів. Так, у конституціях Азербайджану, Вірменії, Естонії, Росії і Таджикистану визначено, що коли міжнародним договором встановлено інші правила, ніж ті, що містяться в законі або підзаконному акті, застосовуються правила договору.

Найчастіше в конституціях визнається примат ратифікованих міжнародних договорів (Албанія, Болгарія, Вірменія, Греція, Естонія, Казахстан, Польща, Хорватія, Франція). Так, у ст. 55 Конституції Франції [84] закріплено: “Договори або угоди, належним чином ратифіковані або схвалені, з моменту опублікування мають силу, що перевищує силу внутрішнього закону”. У Чехії і Словаччині пріоритет мають ратифіковані договори про права людини й основні свободи. Тим самим виникає суперечність, пов'язана з визнанням примату перед законом міжнародного договору, який ратифікований актом глави держави, і передбачуваною субординованістю такого акту глави держави (підзаконного за правовою формою) закону. Подібні суперечності виникають і тоді, коли в конституції примат договорів не пов'язується з їх ратифікацією (Азербайджан, Андорра, Грузія, Росія і Словенія). Згідно з Конституцією Іспанії міжнародні договори, укладені відповідно до встановлених вимог, стають після їх публікації в Іспанії

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

складовою частиною внутрішнього законодавства. Їх положення можуть бути скасовані, змінені або припинені лише у порядку, встановленому в самих договорах або відповідно до загальновизнаних норм міжнародного права.

Існує також практика конституційного визнання примату загальновизнаних принципів і норм міжнародного права (Білорусь, Греція, Словенія та ФРН).

Однак конституційно визнаний примат міжнародного права (міжнародних договорів) не має абсолютного характеру і, як правило, не стосується власне основного закону. Ця теза є своєрідним постулатом, який ґрунтується на ідеї державного суверенітету. У зв'язку з цим у Білорусі не припустимим є укладення міжнародних договорів, які суперечать конституції, а в Монголії обов'язковим є відповідність договорів конституції. За змістом ст. 6 Конституції Грузії примат визнається лише за тими договорами, які їй відповідають [85, 86].

Своєрідною є практика застосування норм міжнародного права у Великій Британії. Так, наприклад, суддя Англії перш ніж застосувати принцип чи норму міжнародного права, досліджує, чи вони інкорпоровані в англійське законодавство. Якщо так, то відповідна норма міжнародного права застосовується. У випадку, якщо ні – суддя зобов'язаний продовжувати таке дослідження: не виявила чи Корона в будь-якій формі згоду на його застосування, і лише при позитивній відповіді і при тому, що він не суперечить нормам англійського права, застосовує даний принцип або норму, поклавши початок їх інкорпорації.

Наведені приклади демонструють, що в цілому, визнаючи пріоритетність норм міжнародного права, конституції більшості держав світу включають їх або в свої правові системи, або в систему законодавства, що визначає їх різне становище. Одні конституції включають у свої правові системи тільки міжнародні договори, учасниками яких вони є. Інші, поряд з договорами, включають у національні правові системи загальновизнані принципи і норми міжнародного права [87].

Повертаючись до положень Конституції України, варто відзначити, що є й інші статті, які також мають пряме відношення до міжнародного права. Так, ст. 26 Конституції декларує, що права, свободи, а також обов'язки іноземців і апатридів, що знаходяться в Україні на законних підставах, можуть бути обмежені міжнародними договорами України. Стаття 32 Конституції України закріплює повноваження

**Розділ 1. Теоретико-методологічні засади дії
норм міжнародних податкових договорів
у національній правовій системі**

Верховної Ради України на надання у встановлений термін згоди на обов'язковість міжнародних договорів України і денонсацію міжнародних договорів України; ст. 106 Конституції України закріплює права Президента України на ведення переговорів і укладення міжнародних договорів. А в ст. 151 Конституції України зафіксовані права Конституційного Суду України щодо надання висновку про відповідність Конституції України чинних міжнародних договорів України або тих міжнародних договорів, що вносяться у Верховну Раду України для надання згоди на їх обов'язковість.

Слід зазначити, що ще до прийняття Конституції Верховна Рада України ухвалила, виходячи з конституційних положень Декларації про державний суверенітет України, Закон України “Про дію міжнародних договорів на території України” від 10 грудня 1991 р. № 1953-ХІІ [29]. Згідно з положеннями цього законодавчого акта укладені та належним чином ратифіковані Україною міжнародні договори складають невід'ємну частину національного законодавства України і застосовуються в порядку, передбаченому для норм національного законодавства.

22 грудня 1993 р. Верховна Рада України прийняла Закон України “Про міжнародні договори України”. У цьому Законі закріплені деталізовані правила, які стосуються укладення, виконання та припинення дії міжнародних договорів України. Станом на сьогодні діє редакція Закону України “Про міжнародні договори України” від 29 червня 2004 р. [33].

У Преамбулі Закону України від 29 червня 2004 р. “Про міжнародні договори України” сказано, що цей Закон встановлює порядок укладення, виконання і денонсації міжнародних договорів України з метою належного забезпечення національних інтересів, здійснення цілей, завдань і принципів зовнішньої політики України, закріплених у Конституції України.

Закон застосовується до всіх міжнародних договорів України (ст. 1) – міждержавних, міжурядових і міжвідомчих, регульованих нормами міжнародного права, незалежно від їхньої форми і найменування (договір, угода, конвенція, пакт, протокол, обмін листами або нотами, інші форми і найменування міжнародних договорів).

Згідно зі ст. 2 Закону укладення міжнародного договору України – це дії щодо підготовки тексту міжнародного договору, його прийняття,

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

встановлення його автентичності, підписання міжнародного договору та надання згоди на його обов'язковість для України.

Стаття 3 встановлює види міжнародних договорів України: міждержавні, міжурядові та міжвідомчі.

До категорії міждержавних договорів України відносять такі:

а) політичні, мирні, територіальні і такі, що стосуються державних кордонів, розмежування виключної (морської) економічної зони і континентального шельфу України;

б) що стосуються прав, свобод та обов'язків людини і громадянина;

в) про участь України в міждержавних союзах та інших міждержавних об'єднаннях (організаціях), системах колективної безпеки;

г) про військову допомогу та направлення підрозділів Збройних Сил України до інших держав чи допуску підрозділів збройних сил іноземних держав на територію України, умови їх тимчасового перебування, включаючи терміни виведення, фінансово-економічні, екологічні та інші наслідки і компенсації;

г) про використання території та природних ресурсів України;

д) яким за згодою сторін надається міждержавний характер.

Від імені Уряду України укладаються міжнародні договори України з економічних, торговельних, науково-технічних, гуманітарних та інших питань, віднесених до відання Кабінету Міністрів України.

Міжвідомчими є міжнародні договори України з питань, віднесених до відання міністерств та інших центральних органів виконавчої влади.

Пропозиції щодо укладення міжнародних договорів України подаються Міністерством закордонних справ України.

Інші міністерства та центральні органи виконавчої влади, а також Верховний Суд України, Національний банк України, Генеральна прокуратура України подають пропозиції щодо укладення вітчизняних міжнародних договорів разом з Міністерством закордонних справ України. Рада Міністрів Автономної Республіки Крим, обласні державні адміністрації подають пропозиції щодо укладення таких міжнародних договорів через Міністерство закордонних справ України, інший центральний орган виконавчої влади, до компетенції якого належать питання, які пропонуються для врегулювання міжнародним договором.

Стаття 8 Закону "Про міжнародні договори України" встановлює, що згода України на обов'язковість для неї міжнародного договору

**Розділ 1. Теоретико-методологічні засади дії
норм міжнародних податкових договорів
у національній правовій системі**

може надаватися шляхом підписання, ратифікації, затвердження, прийняття договору, приєднання до договору. Згода України на обов'язковість для неї міжнародного договору може надаватися й іншим шляхом, про який домовилися сторони.

При підписанні, ратифікації, затвердженні, прийнятті міжнародного договору або приєднанні до нього можуть бути зроблені заяви та сформульовані застереження до його положень відповідно до норм міжнародного права (ст. 10).

Стаття 15 згаданого Закону закріплює важливу норму: чинні міжнародні договори України підлягають сумлінному дотриманню Україною відповідно до норм міжнародного права; згідно з принципом сумлінного дотримання міжнародних договорів Україна виступає за те, щоб й інші сторони міжнародних договорів України неухильно виконували свої зобов'язання за цими договорами.

Якщо міжнародним договором України, який набрав чинності в установленому порядку, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені у відповідному акті законодавства України, то застосовуються правила міжнародного договору (ст. 19). На відміну від ст. 9 Конституції України, положення ст. 19 Закону України "Про міжнародні договори України" однозначно базуються на концепції примату норм міжнародного права над нормами внутрішньодержавного права. Це положення повністю відповідає нормам Вденської конвенції 1969 р. (ст. 27).

Згідно з положеннями ст. 24 відповідного Закону України пропозиції про денонсацію міжнародних договорів України представляються Міністерству закордонних справ України іншими міністерствами і відомствами відповідно до порядку, встановленого для внесення пропозицій про укладення міжнародного договору. Уряд України вносить відповідні пропозиції Президенту України або Верховній Раді України.

Денонсація міжнародних договорів України може здійснюватися законами України, указами Президента України, постановами Уряду України. Денонсація міжнародних договорів України, ратифікованих Верховною Радою України, договорів, прийняття або приєднання до яких було здійснено на підставі рішень Верховної Ради України, здійснюється Верховною Радою України у формі закону.

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

Як приклад, можна зазначити, що Верховна Рада України 14 жовтня 1998 р. прийняла Закон України “Про денонсацію Гарантійної угоди (Проект розвитку енергоринку України) між Україною і Європейським банком реконструкції та розвитку” [88].

Денонсація міжнародних договорів України, що укладені Президентом України, які не потребують ратифікації, прийняття або приєднання Верховною Радою України, виконується Президентом України у формі указу. Денонсація міжнародних договорів, укладених Урядом України і не потребуючих ратифікації, прийняття або приєднання Верховною Радою України, здійснюється Урядом України. Денонсація міжнародних договорів України міжвідомчого характеру виконується в порядку, встановленому Урядом України.

Верховна Рада України протягом тридцяти днів повинна бути проінформована про укладення і припинення міжнародних договорів України, стосовно яких ратифікація або денонсація не передбачені.

Таким чином, можемо підсумувати, що на сучасному етапі Україна потребує вдосконалення конституційно-правового механізму регулювання дії міжнародних договорів у частині:

- узгодження положень національного законодавства щодо укладення, виконання, зміни та припинення дії міжнародних договорів на території нашої держави з вимогами Конституції України.

Це стосується в першу чергу розбіжностей між положеннями ст. 9 Конституції України та положеннями Декларації про державний суверенітет України 1990 р.;

- вирішення питання відсутності конституційно закріпленого примату міжнародного права над нормами національного законодавства України. Така ситуація може призвести до втрати будь-якої ваги положень міжнародних договорів (ратифікованих законами України), оскільки у випадку прийняття нових українських законів чи внесення змін до чинних (що рівносильне прийняттю нових, оскільки зміни теж вносяться законом), норми яких будуть суперечити нормам ратифікованих міжнародних договорів, з формальної точки зору необхідно буде застосовувати положення національного законодавства, а не міжнародного договору. Тому, з урахуванням положень Декларації про державний суверенітет України 1990 р., ст. 18 Конституції України та положень Закону України “Про міжнародні договори України” було б

доцільно чітко і однозначно закріпити принцип верховенства норм міжнародного права відносно норм внутрішньодержавного права в Конституції України;

– врегулювання порядку застосування положень міжнародних податкових договорів правозастосовними органами і насамперед судами для повної, всебічної та своєчасної реалізації міжнародних зобов'язань.

Отже, в умовах глобалізації міжнародні відносини стають все більш складними, багаторівневими і багатоаспектними. Для забезпечення стабільності на міжнародній арені та неконфліктного розвитку міжнародних відносин необхідно використовувати різні регуляторні механізми. Одним з найбільш ефективних таких регуляторних механізмів є міжнародні договори. Професор І. І. Лукашук у зв'язку з цим пише: “Цілком нове значення набули договори в умовах глобалізації. Держави більш тісно взаємопов'язані. Жодна держава не в змозі функціонувати без розвиненої системи відносин з іншими країнами. Ця складна система міжнародних відносин регулюється за допомогою договорів ...” [89, с. 248]. І якщо держави будуть сумлінно виконувати взяті договірні зобов'язання, то система міжнародних відносин, у всіх її проявах, буде функціонувати стабільно і прогнозовано.

Висновки до розділу 1

На основі проведеного дослідження ми можемо сформулювати такі висновки:

1. Принцип добросовісності має всі ознаки імперативного принципу сучасного міжнародного права та виконує системоутворюючу роль у поєднанні з принципом *pacta sunt servanda*. Його неухильне дотримання у практиці міжнародних відносин сприяє зміцненню стабільності і безпеки міжнародної системи. Універсальність цього принципу включає до сфери його дії діючі міжнародні договори, в т.ч. і міжнародні податкові договори. Зважаючи на поширення дії принципу добросовісності на всі стадії укладення та виконання міжнародного договору, на особливу увагу заслуговує дія принципу добросовісності

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

у процесі тлумачення договірних норм. Адже тлумачення завжди передує реалізації будь-якої міжнародно-правової норми.

2. У контексті добросовісного тлумачення договірних норм провідне значення відіграють цілі договорів про уникнення подвійного оподаткування, які визначають межі реалізації договірних норм. Разом з тим, чинні положення Податкового кодексу України в окремих випадках суперечать цілям договорів про уникнення подвійного оподаткування. До числа таких норм можна віднести ст. 103, яка передбачає можливість обмеження надання договірних переваг для нерезидентів, які не є фактичними власниками виплачуваного їм з України доходу. Така ситуація може мати наслідком як зниження інвестиційної привабливості України, так і тягнути за собою звинувачення у порушенні принципу *pacta sunt servanda*. З метою уникнення подібного розвитку подій необхідно: 1) узгодити з договірними державами можливість застосування обмеження надання договірних переваг згідно з внутрішнім законодавством України. Такий крок дозволить забезпечити реалізацію положень внутрішнього законодавства без порушення принципу добросовісного виконання взятих на себе договірних зобов'язань; 2) чітко визначити правовий статус Модельної конвенції ОЕСР та її офіційних коментарів у контексті тлумачення положень договорів про уникнення подвійного оподаткування; 3) наполягати під час проведення перемовин з іншими державами щодо укладення чи зміни договорів про уникнення подвійного оподаткування на включенні до числа їх цілей уникнення від оподаткування.

3. Тлумачення – це процес з'ясування змісту норми, а також визначення наслідків, що за змістом норми повинні настати при даному стані речей. Застосування норми є діяльністю сторін по реалізації норми відповідно до результатів тлумачення. При з'ясуванні змісту норми треба встановити: а) її зміст; б) взаємозв'язок з іншими принципами і нормами; в) зв'язок норми з іншими нормативними явищами, політикою, мораллю.

4. Проблема тлумачення виходить за межі реалізації права. Вона має самостійне значення у процесі наукової чи практичної правової діяльності держави. Необхідність мати чітке уявлення про зміст чинних норм виникає і в ході правотворчої роботи. Ані видавати новий акт,

ані систематизувати наявні акти неможливо без знання справжньої волі суб'єкта нормотворчості, що одержала свій офіційний вираз.

5. Принципи тлумачення мають доволі гнучкий зміст, вони сформульовані навмисно широко і не розраховані на догматичне застосовування без надання певних можливостей для творчого розуміння цих принципів у процесі їх застосування до конкретних життєвих ситуацій.

6. За суб'єктом інтерпретації розрізняють офіційне і неофіційне тлумачення міжнародного договору. Тлумачення вважається офіційним, якщо воно здійснено державами (та їх органами) або міжнародними органами й організаціями. Тлумачення ж, проведене юридичними або фізичними особами, є неофіційним. Різновидом неофіційного вважається доктринальне тлумачення, яке здійснюють вчені або наукові організації.

Автентичне тлумачення – найвищий рівень офіційної інтерпретації, оскільки здійснюється всіма його учасниками, тому воно має силу положень самого міжнародного договору.

Тлумачення міжнародних договорів міжнародними організаціями і особливо ООН – вельми авторитетний різновид офіційного тлумачення, хоча не має юридичної обов'язковості.

Останнім часом особливого значення набуло тлумачення міжнародних договорів міжнародними судовими органами. Даючи юридичну оцінку певним фактам під час розгляду справ по суті, такі суди виконують значний обсяг роботи з усунення недоліків і прогалин, що були допущені при створенні договірних норм.

7. На основі практики Суду ЄС можна зробити такі висновки щодо співвідношення норм договорів про уникнення подвійного оподаткування і *acquis communautaire*:

I. Встановлені в таких податкових договорах правила, які стосуються виключно розмежування податкової юрисдикції (*tax jurisdiction*), є нейтральними і не можуть бути дискримінаційними, навіть якщо засновані на використанні критерію громадянства. Проте Суд ЄС відокремив від розмежування податкової юрисдикції здійснення податкових прав. Останнє повинно узгоджуватись з встановленими вимогами ЄС.

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

II. Суд ЄС не виявляє схильності до прийняття рішень, які можуть мати негативний вплив на систему податкових договорів держав-членів ЄС між собою.

III. Практика Суду ЄС у частині з'ясування співвідношення норм податкових договорів держав-членів ЄС і права ЄС має значний потенціал для подальшого розвитку, зважаючи на існування цілого ряду проблем у цій сфері, які ще не були розглянуті Судом ЄС, наприклад, щодо використання в договорах про уникнення подвійного оподаткування держав-членів ЄС клаузули про режим найбільшого сприяння.

8. Роль Міжнародного Суду ООН у регулюванні податкових відносин не виглядає значною, однак вона має істотний потенціал з огляду на значні юрисдикційні повноваження щодо розгляду справ з питань виконання державами міжнародних договорів. А таких доволі багато укладається в галузі регулювання податкових відносин.

9. При тлумаченні міжнародного договору національним судом також можуть виникати колізії між трьома видами норм тлумачення: 1) міжнародно-правовими нормами тлумачення, викладеними в ст. 31 і 32 Віденської конвенції 1969 р., а також звичаєвими нормами; 2) нормами тлумачення, закріпленими в тексті самого договору; 3) національними нормами тлумачення.

10. Незважаючи на відсутність безпосереднього закріплення в тексті Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод права на звернення платника податків за захистом порушеного права до ЄСПЛ, згадана установа через використання динамічного тлумачення відповідних договірних норм підтвердила можливість розгляду таких спорів за дотримання визначених умов. Разом з тим, варто зазначити помітну обережність ЄСПЛ при розгляді справ, пов'язаних зі сферою оподаткування.

11. Практика ЄСПЛ справляє відчутний вплив на розвиток національної податкової системи, що сприяє впровадженню європейських стандартів у практику діяльності податкових органів та їх відносини з платниками податків. Крім того, такий вплив знаходить свій прояв і у підвищенні рівня правової захищеності платників податків у контексті забезпечення прав і свобод, передбачених у Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод.

РОЗДІЛ 2

НЕНАЛЕЖНЕ ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНО-ПРАВОВИХ НОРМ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ: СУТНІСТЬ ТА ФОРМИ

2.1 Договірний шопінг як форма неналежного використання міжнародних податкових договорів

У сучасних умовах інтеграції України в систему світогосподарських зв'язків зростає необхідність у розробці і запровадженні дієвих правових норм, які б належним чином врегулювали механізм застосування положень міжнародних податкових договорів. Така потреба виникає у зв'язку з тим, що ефективність та вигідність міждержавного економічного співробітництва значною мірою залежить від тих міжнародно-правових норм, які покладені в його основу. Україна має доволі розгалужену систему міжнародних податкових договорів, в першу чергу, договорів про уникнення подвійного оподаткування, що свідчить про її бажання закласти належне правове підґрунтя для розширення присутності власних суб'єктів господарювання на зовнішніх ринках та залучення коштів іноземних інвесторів у національну економіку. Разом з тим, за своїми нормами такі договори можуть суттєво відрізнятись, що породжує у платників податків бажання скористатись такими міжнародними податковими договорами, які б надавали найбільший об'єм пільг та привілеїв у процесі здійснення зовнішньоекономічної діяльності. Саме можливість подібних маніпуляцій з боку платників податків зумовлює необхідність розбудови в Україні ефективного механізму застосування положень міжнародних податкових договорів з урахуванням позитивного досвіду як міжнародних організацій, так і окремих держав щодо протидії подібній поведінці платників податків, якщо вона набуває неприпустимого характеру. Реалізація ж подібних ініціатив передбачає необхідність належного розуміння як змісту, так і форм неналежного використання положень міжнародних податкових договорів, у т.ч. і договірної шопінгу.

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

Проблема неналежного застосування договірних норм у сфері оподаткування є далеко не новою у юридичній науці. Її дослідженню присвячували свої роботи такі відомі фахівці, як Х. Беккер, Д. Вард, С. ван Вігель, К. Фогель, Н. Гойєтт, М. Ленг та ін. Однак як російська, так і українська юридична наука замало приділяють уваги розробці концептуальних підходів щодо вирішення проблеми неналежного застосування положень міжнародних податкових договорів, у т.ч. і у формі договірного шопінгу. Серед небагатьох науковців СНД, в роботах яких висвітлюються окремі аспекти податкових зловживань, можна назвати О.І. Погорлецького, О.А. Шахмаметьєва, Д.В. Вінницького, О.С. Захарова, М.П. Кучерявенка, Н.О. Шапошникова. Разом з тим комплексного дослідження проблеми неналежного застосування положень міжнародних податкових договорів у формі договірного шопінгу нам не вдалося віднайти серед робіт вітчизняних дослідників.

Практика використання положень договорів про уникнення подвійного оподаткування з метою отримання максимально можливого об'єму договірних переваг не є винаходом сьогодення. Ще у січні 1961 р., за іронією долі, делегація Нідерландів під час обговорення проекту статті майбутньої Модельної конвенції ОЕСР щодо оподаткування дивідендів відмічала, що “необумовлене обмеження ставки податку у державі джерела доходів у розмірі 15 % передбачає, що таке обмеження має також застосовуватись у тих випадках, де воно може бути оспорене з урахуванням вагомих підстав щодо того, чи таке обмеження є обґрунтованим” [90]. Прикладом такого випадку є ситуація, у якій резиденти третьої держави, використовуючи інвестиційну компанію, засновану в одній договірній державі, намагаються отримати доступ до зменшеної ставки податку, який стягується в державі джерела доходу (інша договірна держава), при цьому між третьою державою і державою джерела доходу відсутній договір про уникнення подвійного оподаткування. Кількома місяцями пізніше США також офіційно долучились до числа держав-членів ОЕСР, які наполягали на необхідності обмеження можливості платників податків використовувати договірні переваги через здійснення операцій, єдиною чи основною метою яких є зменшення податкового тягаря. Представники делегації США наголошували, що “останніми роками отримала поширення проблема уникнення від оподаткування і ухилення від сплати податків ... Ця проблема включає в себе і експлуатацію податкових

Розділ 2. Неналежне застосування міжнародно-правових норм у сфері оподаткування: сутність та форми

договорів у спосіб, який не є необхідним для уникнення подвійного оподаткування і який забезпечує непередбачені вигоди для платників податків” [91]. Як підтвердження виправданості такого підходу наводилась ситуація, у якій підприємство однієї договірної держави могло створювати дочірнє підприємство в іншій договірній державі виключно “з метою отримання переваг, обумовлених взаємодією внутрішнього податкового законодавства та міжнародного податкового договору між обома державами”, пов’язаних зі зменшенням сукупного розміру податків порівняно з тим, який би необхідно було сплатити у випадку здійснення відповідної діяльності повністю в будь-якій з обох договірних держав. Беручи до уваги актуальність і важливість описаної проблеми, Фіскальний комітет ОЕСР на початку 1962 р. створив Робочу групу № 21 із завданням “дослідити, чи проблеми уникнення від оподаткування поглибилися через зловживання податковими договорами між державами-членами і в якій мірі, а також чи договірні переваги повинні і можуть заборонятись для окремих осіб, розташованих на територіях держав-учасниць відповідного договору чи територіях третіх держав з метою запобігання такому зловживанню” [92]. Викладене змушує нас не погодитись із твердженням В. Укмара про те, що неналежне використання міжнародних податкових договорів у формі договірної шопінгу “стало предметом детального розгляду останніми роками” [93, с. 179]. Імовірно, коректніше зазначити, що увага міжнародного співтовариства істотно зросла протягом останнього часу до проблем обмеження практики платників податків щодо зменшення податкових зобов’язань через використання вигідних договірних норм за відсутності будь-якої іншої економічної цілі. Причиною такої активізації уваги не в останню чергу є кризові явища останніх років в економіці багатьох держав.

Вважається, що термін “договірний шопінг” походить зі США і був використаний у сфері міжнародних податкових відносин за аналогією з “вибором судової інстанції” (forum shopping) у цивільному процесі, коли особа має змогу обирати ту юрисдикцію, в якій вона може очікувати прийняття судом найбільш вигідного для себе рішення [94, с. 2]. До “класичних” форм договірної шопінгу, на думку Б. Арнольда і М. Макінтайра, можна віднести: 1) використання непов’язаного фінансового посередника, розташованого в договірній

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

державі, для здійснення інвестицій платниками податків, які не можуть самостійно отримати доступу до договірних переваг; 2) використання контрольованого суб'єкта, створеного у договірній державі [95, с. 130]. Також до таких форм можна додати використання “гібридних” суб'єктів, які мають різний юридичний і податковий статус у договірних державах [96, с. 55].

Основними складовими елементами договірного шопінгу, на думку К. Верна, зазвичай є [97, с. 132]:

1) фактичний власник суб'єкта, який вдається до подібної форми використання міжнародних податкових договорів, не є резидентом тієї держави, резидентом якої є згаданий суб'єкт;

2) “проміжна” компанія має мінімальний зв'язок з територією держави резидентства чи рівень економічної діяльності в державі, в якій вона розташована;

3) отримуваний дохід підпадає під мінімальний рівень оподаткування в державі “проміжної” компанії.

Експерти ОЕСР виокремлюють такі наслідки договірного шопінгу, які зумовлюють негативне ставлення держав до подібної практики з боку платників податків [98, с. 9]:

1) договірні переваги, узгоджені між двома державами, економічно поширюються на осіб, які є резидентами третьої держави, у спосіб, непередбачений договірними державами, що призводить до порушення принципу взаємності і зміни балансу поступок, закріпленого в міжнародному податковому договорі його державами-учасницями;

2) дохід, який отримується особою, може бути або взагалі звільненим від оподаткування, або ж підпадати під неналежний рівень оподаткування у спосіб, який не був передбачений договірними державами;

3) держава резидентства фактичного отримувача доходу має незначний стимул до укладення договору про уникнення подвійного оподаткування з державою джерела, оскільки її резиденти можуть опосередковано отримувати договірні переваги від держави джерела доходу без необхідності для держави резидентства надавати взаємні переваги.

З усіх цих аргументів найбільш обґрунтованим і виправданим можна вважати лише третій, оскільки попередні є малопереконливими, на думку Р. Аві-Йона та К. Панайї [94, с. 7–9].

Розділ 2. Неналежне застосування міжнародно-правових норм у сфері оподаткування: сутність та форми

Договірний шопінг розуміється як форма неналежного використання міжнародного податкового договору як експертами ОЕСР, так і експертами ООН [98, с. 8]. Однак при цьому змістовне наповнення цього терміна позбавлене точного визначення. Зокрема, поняття “договірний шопінг” хоча і вживається в коментарях до Модельної конвенції ОЕСР, але у контексті або ліквідації його негативних наслідків, або характеристики заходів протидії щодо нього. Іншими словами, “характеристика договірної шопінгу надана опосередковано і в дуже загальних термінах” [94, с. 3]. На підтвердження свого висновку дослідники наводять п. 20 коментарю до ст. 1 Модельної конвенції ОЕСР, в якому вперше згадано поняття “договірний шопінг” і за логікою викладення змісту якого можна припустити, що зазначене поняття включає в себе ситуації, в яких особа, яка не є резидентом жодної з договірних держав, намагається отримати доступ до договірних переваг через використання суб’єктів, які підпадають під визначення “резидент” в одній з договірних держав. Не додають ясності у контексті визначення змісту поняття “договірний шопінг” і результати роботи експертів ООН, які фактично слідує підходу ОЕСР.

Представники Міжнародного бюро податкової документації, цитуючи С. ван Вігеля, схиляються до того, що поняття “договірний шопінг” позначає ситуацію, в якій особа, яка не має доступу до переваг міжнародного податкового договору, використовує – у найширшому сенсі цього слова – індивіда чи іншого суб’єкта з метою отримання договірних переваг, які їй недоступні безпосередньо [99, с. 426]. Дещо відмінне уявлення про зміст зазначеного поняття має К. Фогель. На його думку, в нього включаються ситуації, в яких здійснюються операції чи засновуються суб’єкти в інших державах виключно з метою отримання переваг конкретних договірних норм, які існують між державою, де відповідна діяльність має місце, і третьою державою, які б за інших умов не могли бути доступними, зокрема, враховуючи те, що особа, яка наполягає на наданні договірних переваг, не є резидентом жодної з договірних держав [98, с. 8].

Відсутність чіткості й однозначності у запропонованих підходах до поняття “договірний шопінг” обумовлює те, що відповідне поняття включає в себе широке коло структур, починаючи від тих, які мають

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

характер зловживання і є повністю штучними, і закінчуючи тими, які можуть мати певний рівень економічного змісту. Проте чи всі вони є випадками неналежного використання міжнародних податкових договорів? Адже резидент третьої держави, який має доступ до договірних переваг, до яких особа не може отримати доступ безпосередньо, може бути як повністю штучним, так і мати певний рівень економічного змісту чи взагалі бути суб'єктом *bona fide* господарської діяльності [94, с. 3–5]. Такий підхід зумовлює виникнення протилежних думок щодо того, як співвідносяться між собою поняття “договірний шопінг” і “зловживання податковими договорами”. Представники однієї групи дослідників вважають, що “договірний шопінг” – це не що інше як форма зловживання [100, с. 36]. Представники іншої групи наполягають на необхідності розмежування понять “договірний шопінг” і “зловживання податковими договорами”, базуючись на тому, що “договірний шопінг” – іншими словами, пошук більш привабливого договору – не повинен прирівнюватись до зловживання договором. Відповідно до такої точки зору висновок, що ситуація має ознаки зловживання, вимагає і передбачає перевірку наявності непрямого, а не прямого порушення положень договору через порушення відповідності їх об'єкту, духу чи цілям, що складно визначити а *rigor* [98, с. 9]. Експерти ООН також визнають недоцільність змішування понять “зловживання договором” і “договірний шопінг”: перше поняття пов'язується із ситуаціями, в яких конкретні договірні переваги отримуються особою, яка не є їх легітимним отримувачем, а друге поняття стосується тих ситуацій, в яких результат конкретної операції суперечить договору [101, с. 6]. Фахівці, які представляють третю групу, погоджуються з недоцільністю прирівнювання випадків договірного шопінгу до зловживання договором, але наполягають на тому, що варто виокремлювати випадки договірного шопінгу, в яких платник податків здійснює звичайний пошук найбільш сприятливих договірних умов, від договірного шопінгу, який має ознаки зловживання і передбачає опосередковане порушення об'єкта чи цілей договору [102, с. 252].

На нашу думку, найбільш обґрунтованим міг би бути третій з описаних підходів щодо співвідношення понять “договірний шопінг” і “зловживання податковим договором”. Основним аргументом на користь такого припущення є логіка експертів ОЕСР, втілена у тексті

Розділ 2. Неналежне застосування міжнародно-правових норм у сфері оподаткування: сутність та форми

коментарю до ст. 1 Модельної конвенції ОЕСР. У п. 9 зазначеного коментарю наводиться опис випадку договірної шапінгу, який одно-значно зараховується до прикладів неналежного використання міжнародного податкового договору (заснування у одній з договірних держав резидентом третьої держави компанії-посередника виключно з метою отримання доступу до переваг відповідного міжнародного податкового договору). При цьому п. 9 має розглядатись як приклад наведеного у попередньому п. 8 твердження, що розширення мережі міжнародних податкових договорів збільшує ризик зловживання їх сприятливими положеннями. У п. 9.4 зазначається, що держави-учасниці не повинні надавати доступ до договірних переваг стосовно операцій, які утворюють зловживання положеннями відповідного міжнародного податкового договору. У п. 9.5 того ж таки коментарю міститься вказівка, що керівним принципом при визначенні того, чи мало місце зловживання, є той, який передбачає, що переваги міжнародного податкового договору не повинні бути доступними, якщо основною метою відповідної операції платника податків було забезпечення більш сприятливого податкового становища і якщо отримання такого сприятливішого режиму за наведених обставин суперечитиме об'єкту і цілі відповідних договірних норм [24, с. 60–61]. Звідси одно-значно стає очевидним, що окремі випадки договірної шапінгу містять ознаки зловживання договором, якщо відповідають ознакам, наведеним у п. 9.5 коментарю до ст. 1 Модельної конвенції ОЕСР. Разом з тим, випадки договірної шапінгу, які здійснюються у контексті *bona fide* господарської діяльності і не відповідають зазначеним критеріям зловживання договором, не повинні визнаватись неналежним використанням міжнародного податкового договору, оскільки подібна форма зменшення податкового навантаження “є повністю законною формою податкового планування, яка визнається більшістю найбільш складних правових систем (режимів)” [97, с. 130].

Разом з тим, зазначимо, що закріплений у п. 9.5 коментарю до ст. 1 Модельної конвенції ОЕСР керівний принцип при визначенні того, чи мало місце зловживання, є доволі неоднозначним в оцінках експертів. Зокрема, Дж. Лумер відмічав, що “об’єктивний” і “суб’єктивний” компоненти зазначеного принципу мають дещо відмінне розуміння у представників юридичної науки, зокрема, К. Фогеля і С. ван

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

Вігеля, відповідно до їх розуміння доктрини зловживання правами у міжнародному праві [103, с. 11]. З точки ж зору М. Ленга, виправданість використання суб'єктивного компонента у контексті оцінки операції платника податків на відповідність критеріям зловживання, зокрема, у випадку договірної шопінгу, є доволі сумнівною. Адже “мотиви у будь-якому випадку дуже складно визначити. У реальному житті лише незначна частка рішень приймається з урахуванням однієї причини. Я ніколи не зустрічав у практиці операцій, у яких би всі учасники зголошувались на те, що єдиним мотивом відповідних дій було б отримання податкових переваг. На мою думку, таким чином, спроби визначення “договірної шопінгу” чи використання договорів про уникнення подвійного оподаткування, яке має характер зловживання, є навіть небезпечними” [104, с. 8]. Вважаємо, що аргументація М. Ленга є доволі переконливою, оскільки запровадження суб'єктивних критеріїв в оцінку поведінки платників податків, по-перше, створює широкі можливості для суддівського розсуду, а по-друге, є доволі спірним у контексті принципу визначеності податкового законодавства. Зокрема, у Конституції України (ст. 67) чітко закріплено: “Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом” [68]. Аналогічна норма міститься у законодавстві і багатьох інших європейських держав [105, с. 30]. Звідси відсутність можливості у платника податків отримання повної інформації про режим оподаткування його операцій може розглядатись, на нашу думку, як порушення принципу визначеності податкового законодавства.

Незважаючи на негативне ставлення до договірної шопінгу з боку держав-членів ОЕСР та ООН, все ж варто зазначити існування різних, іноді навіть протилежних оцінок відповідної практики платників податків з точки зору національних інтересів розвинених держав і держав, що розвиваються. Так, держави-члени ОЕСР, які представляють 34 розвинені держави світу, загалом “не виявляють прихильності до договірної шопінгу” [97, с. 134]. Разом з тим, ставлення держав, що розвиваються, не є таким щонайменше однозначним. Яскравим підтвердженням цьому є позиція Верховного суду Індії, який відмічав: “Держави, що розвиваються, потребують іноземних інвестицій і можливості договірної шопінгу можуть бути додатковим фактором для їх залучення ... Держави, що розвиваються, дозволяють договірний шопінг заради сприяння притоку капіталу та технологій,

Розділ 2. Неналежне застосування міжнародно-правових норм у сфері оподаткування: сутність та форми

які розвинені держави прагнуть надати їм. Втрата податкових доходів може не бути істотним фактором, порівняно з іншими неподатковими вигодами для їх економік. Багато з таких держав не виявляли занадто великої стурбованості, за виключенням випадків, коли втрати доходів були значними, порівняно з іншими податковими і неподатковими вигодами від договору, чи якщо договірний шопінг призводить до інших податкових зловживань” [106]. Як зазначає Е. Байстроччі, “суди держав, що розвиваються, мають мотив щодо тлумачення мережі місцевих податкових договорів у світлі прямих іноземних інвестицій на користь платника податків (а не податкового органу) з побоювань втрати таких інвестицій і їх переведення в конкуруючі юрисдикції за рівності усіх інших умов” [107, с. 391].

2.2 Співвідношення концепцій неналежного застосування договірних норм, зловживання правом та уникнення від оподаткування

У сучасних умовах поглиблення глобалізаційних процесів в економіці та ускладнення форм здійснення господарської діяльності податкові органи повинні володіти дієвим арсеналом засобів у частині забезпечення контролю за сплатою податків та зборів. Лише за таких умов стає можливим належне фінансування виконання державою власних функцій. Разом з тим, порядок застосування таких засобів повинен бути чітко регламентований з метою забезпечення дотримання балансу інтересів держави та платників податків. У цьому контексті особлива роль відводиться договорам про уникнення подвійного оподаткування, які часто використовуються платниками податків для виведення продуктивного капіталу з території України. За підрахунками експертів щорічні втрати державного бюджету від використання лише договору про уникнення подвійного оподаткування між Україною та Кіпром з боку платників податків можуть становити до 3 млрд дол. США [108]. Звідси стає очевидною потреба у вдосконаленні існуючих засобів контролю з боку податкових органів за використанням міжнародних податкових договорів з боку платників податків, що є загальною тенденцією серед держав-членів ОЕСР. Здійснення такого кроку є неможливим без проведення чіткого розмежування понять, які

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

застосовуються у податковому праві з метою обмеження кількості випадків агресивного податкового планування.

Використання прогалин і неточностей податкового законодавства з боку платників податків з метою зменшення рівня податкового навантаження неодноразово ставали предметом дослідження як вітчизняних, так і зарубіжних вчених. До першої групи можна віднести М.П. Кучерявенка [109], М.О. Мацелика, В.А. Пригоцького [110], О.В. Муконіна [111] та ін. Серед представників зарубіжної юридичної доктрини можна виділити роботи В.О. Белова [112], Д.В. Вінницького [113], М. Греггі [114], Л. Де Бро [115], Дж. Лі, Д. Сендлера [26], М.В. Корнаухова [116], С.В. Савсериса [117], Д.М. Щьокіна [118]. Однак поза увагою дослідників залишились проблеми забезпечення належного контролю за використанням норм договорів про уникнення подвійного оподаткування з боку платників податків в Україні та співвідношення категорій “зловживання правом”, “уникнення від оподаткування” та “неналежне застосування норм міжнародних податкових договорів”.

Концепція зловживання правом має тривалу історію застосування у сфері цивільного права. Її витоки сягають прадавнього Риму. Саме в рамках останнього було сформульовано декілька вимог щодо здійснення цивільних прав, спрямованих на обмеження зловживання правом: вимога реалізації деяких суб'єктивних прав з обачливістю, з “пощадою” для того, кого вони обмежують або зачіпають, з тим, аби їх здійснення при можливості не шкодило здійсненню прав інших осіб; заборона здійснення права без будь-якої зацікавленості в ньому, що спричиняє незручності і завдає шкоди іншим (особливо якщо дії суб'єкта мають на меті заподіяти шкоду) та ін. Посилання на неприпустимість зловживання правом міститься у законодавчих актах XVIII–XX ст. ряду держав (наприклад, Пруське земське уложення, Німецьке цивільне уложення, Швейцарський цивільний кодекс). У деяких державах (наприклад, у Франції) подібна норма вироблена судовою практикою [119, с. 20].

Тривала практика існування повинна була б сприяти формуванню єдиного погляду на зміст поняття “зловживання правом”, але донині відсутнє загальноприйняте тлумачення згаданого терміна і навіть не існує узгодженості щодо доцільності його використання. З цього

Розділ 2. Неналежне застосування міжнародно-правових норм у сфері оподаткування: сутність та форми

приводу О.В. Маловацький вказував на існування двох основних груп поглядів щодо поняття “зловживання правом”.

Представники першої групи, зокрема, М.М. Агарков, вважають, що здійснення права не може бути протиправним. А “ті дії, що називають зловживанням правом, насправді зроблені за межами права” [120, с. 427]. На думку М.С. Малєїна, якщо суб’єкт діє в рамках належного йому права – і тоді він не зловживає своїм правом, або він виходить за межі, встановлені законом, і таким чином, порушуючи закон, не зловживає правом, а вчиняє елементарне правопорушення, за яке повинна наставати відповідальність [121, с. 160]. Аналогічної точки зору дотримувалась і М.В. Самойлова, яка вважала, що здійснюючи своє право, власник завжди діє правомірно, а тому протиправного здійснення права взагалі бути не може. Суть цієї точки зору зводиться до того, що оскільки особа у своїй поведінці вийшла за межі дотримання наданого їй суб’єктивного права, то її не можна вважати особою, що здійснює своє право. У даному випадку вона не зловживає правом, а лише діє протиправно. З цієї позиції термін зловживання правом дійсно виглядає суперечливим і навряд чи прийнятним [122, с. 337]. Проте нині така точка зору навряд чи може бути обґрунтованою з огляду на закріплення концепції зловживання правом у цілому ряді як національних нормативно-правових актів (наприклад, п. 3 ст. 13 Цивільного кодексу України, ст. 46 Закону України “Про інформацію” і т.д.), так і міжнародно-правових актів (наприклад, ст. 17 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод).

До представників другого напрямку можна віднести О.О. Малиновського, з концептуальної точки зору якого зловживання правом є таким здійсненням суб’єктивного права, яке спричиняє зло, тотожне будь-якій соціальній шкоді, яка завдається суспільним відносинам у процесі реалізації права. Зловживання правом є такою формою реалізації права в суперечності з його призначенням, через яку суб’єкт завдає шкоди іншим учасникам суспільних відносин. При цьому до суб’єктивних прав він відносить не лише різноманітні права і свободи, але й владні відносини. Протиправне зловживання правом відрізняється від правопорушення тим, що суб’єкт у даному випадку вчиняє протиправну дію шляхом реалізації власного суб’єктивного права і початкова стадія його реалізації перебуває в рамках закону [123, с. 67–110].

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

Про зловживання правом, вказує інший представник другого напряму – В.П. Грибанов, можна вести мову лише у випадку, коли уповноважений суб'єкт, діючи в межах належного йому суб'єктивного права, в рамках тих можливостей, які утворюють зміст даного права, використовує такі форми його реалізації, які виходять за межі здійснення права [124, с. 34]. Саме його тлумачення стало першоосновою для розробки власних концепцій зловживання правом більшості російських цивілістів.

Теорія зловживання правом зародилась і тривалий час розвивалась у рамках виключно цивільного права, однак з часом її положення поступово почали застосовувати і в сфері публічно-правового регулювання (адміністративного права, кримінального права). Однак можливість і доцільність використання основних засад концепції зловживання правом у процесі регулювання податкових відносин не є загальновизнаною. Одна частина науковців допускає можливість використання концепції зловживання правом у сфері оподаткування, інша – ні. Так, В.О. Белов розуміє зловживання правом у податкових відносинах як спосіб досягнення антисупільних, як правило, протиправних цілей або отримання пільг та привілеїв, не передбачених правовим статусом особи, яка зловживає правом, через здійснення дій (бездіяльності), що формально відповідає вимогам закону. Оскільки податок є частиною стягуваного майна платника податків, тому й відносини зі сплати податку, на його думку, є похідними від цивільно-правових відносин. На основі цього факту автор стверджує, що цивільно-правова угода завжди виступає формальною підставою для зловживання правом у податковій сфері [112, с. 34–40]. Дещо інше тлумачення запропоноване С.Г. Пепеляєвим, який у поняття “зловживанням правом в сфері оподаткування” включає застосування штучних юридичних конструкцій для господарських операцій, які не містять ознак протиправності, але не можуть бути пояснені неподатковими причинами. Подібна поведінка “передбачає, що особа, повністю слідуючи приписам правової норми, діє правомірно, але не отримує юридичного захисту своїх прав і відповідає за збитки, заподіяні третім особам, оскільки діє на шкоду іншій особі без правомірної вигоди для себе” [125, с. 120].

Прихильники недоцільності використання концепції зловживання правом у сфері оподаткування вважають, що податкове право,

Розділ 2. Неналежне застосування міжнародно-правових норм у сфері оподаткування: сутність та форми

не руйнуючи дійсність угоди, повинне використовувати свій власний арсенал засобів для боротьби з неприйнятними діями платників податків. Таке твердження є наслідком того, що “інститут цивільного права для припинення податкового зловживання не може застосовуватись, оскільки в призначення суб’єктивного цивільного права не може входити врахування інтересів бюджету” [118, с. 99]. Д.М. Щьокін виділяє такі негативні сторони запровадження загальної норми про неприпустимість зловживання правом у податкових правовідносинах: 1) практично неможливо сформулювати чіткі загальні критерії добросовісності або зловживання правом; 2) податкове право не повинно закликати платника податків етично ставитись до інтересів держави, оскільки воно побудоване на примусі, а примус – не кращий спосіб виховання моралі; 3) будь-яка податкова оптимізація буде поставлена під сумнів, так як завжди буде присутньою небезпека визнання дій платника податків недобросовісними. Проте прагнення платника податків до мінімізації податкових платежів усіма законними способами правомірне і виправдане в силу первинності права власності над податковими зобов’язаннями [118, с. 102–103].

Розвиваючи далі подібну аргументацію, С.В. Савсерис вказує, що податковими правами неможливо зловживати, оскільки вони надані платнику податків саме для того, щоб він міг захиститись від держави. Адже в податкових правовідносинах платнику податків завжди протиставляється лише держава, і ця обставина визначає коло наданих платнику прав – він володіє лише тим мінімумом прав, які він може використати виключно у власних інтересах. Назвати використання податкового права виключно в приватних інтересах зловживанням означає лише позбавити платника податків цього права і захисту [117, с. 79].

М.В. Корнаухов в обґрунтування тези про неприпустимість використання категорії “недобросовісність платника податків”, тісно пов’язаної з концепцією зловживання правом, сформулював такі твердження: 1) впровадження категорії “недобросовісність платника податків” було обумовлене не глибинними процесами, а кон’юктурними причинами; 2) для податкового права, поряд з фактичним і вольовим, важливим є формально-юридичний аспект, який вносить визначеність у правовідносини; 3) поширення на сферу податкового права цивілістичної

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

концепції недобросовісності з покладеною в її основу ідеєю зловживання правом помилкове; 4) доцільно більш глибоко розробити поняття “зловживання суб’єктивними правами” в сучасній практиці одного з його проявів – необґрунтованого отримання прав та переваг [116, с. 39].

На нашу думку, контраргументи щодо доцільності використання концепції зловживання правом у сфері оподаткування є доволі переконливими, що частково підтверджується і тим фактом, що в світовій практиці вирішення цього питання відрізняється. Наприклад, у Франції діє загальний принцип заборони зловживання правом, що дає підстави припиняти дії, спрямовані на уникнення від сплати податків не лише тоді, коли угоди є фіктивними, але і у випадку, якщо вони реальні, але вчинені з метою незаконного зменшення податкового тягаря. У Великої Британії, на відміну від Франції, не сформульовано принципу зловживання правом, а парламент не прийняв нормативного акта, який би містив загальну заборону на уникнення від оподаткування (хоча останнім часом такі ініціативи винесені на громадське обговорення повторно) [126, с. 121].

Основним же аргументом, який фактично унеможливорює використання концепції зловживання правом у сфері оподаткування, є те, що в Україні діє конституційний принцип визначеності податкового законодавства. Адже згідно зі ст. 67 Конституції України кожен повинен сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Ця конституційна норма відповідає зобов’язанням України, взятими нею згідно з ч. 1 ст. 1 Протоколу № 1 до Конвенції про захист прав людини і основних свобод, ратифікованого Законом України № 475/97-ВР від 17 липня 1997 р., який передбачає, що “кожна фізична або юридична особа має право мирно володіти своїм майном. Ніхто не може бути позбавлений своєї власності інакше як в інтересах суспільства і на умовах, передбачених законом і загальними принципами міжнародного права” [127]. А оскільки концепція зловживання правом у сфері оподаткування не може запропонувати чітких, однозначних і об’єктивних критеріїв для її застосування на практиці, то потенційним результатом її використання у процесі регулювання податкових відносин може стати зростання значимості суддівського розсуду, що навряд чи можна назвати позитивним. Доволі сумнівним

Розділ 2. Неналежне застосування міжнародно-правових норм у сфері оподаткування: сутність та форми

і малоперспективним у цьому контексті є і посилання на п. 1 резолютивної частини рішення Конституційного Суду України від 1 грудня 2004 р. № 18-рп/2004, де до загальноправових засад включено справедливість, добросовісність, розумність. Причиною цього є те, що через категорію “добросовісність” у сферу оподаткування вводяться неправові критерії, які за відсутності об’єктивних підстав їх застосування можуть перетворитись на засоби порушення балансу інтересів громадянина і держави на користь останньої. Використання категорії “добросовісність” у сфері оподаткування може виконувати функцію нормативного орієнтиру лише у випадку чіткого визначення її змісту з урахуванням специфіки податкових відносин або на рівні закону, або на рівні судової практики. З цього приводу С.Д. Радченко доходить до однозначного висновку, що для застосування цивілістичних інститутів добросовісності та зловживання правом до податкових відносин необхідно, щоб існувала норма, яка прямо приписує робити це [128, с. 23–24].

Особливою специфікою у цьому контексті володіють міжнародні податкові договори, які в процесі визнання їх частиною національного законодавства не втрачають своєї міжнародно-правової природи. А оскільки вони укладені на міждержавному рівні, то і зобов’язані їх положеннями можуть бути лише договірні держави, але не приватні особи, які у таких випадках фактично є третьою стороною стосовно договорів. Саме тому С. ван Вігель не погоджується з тим, що в сферу дії принципу добросовісності у сфері застосування положень договорів про уникнення подвійного оподаткування можуть включатись платники податків [29, с. 116].

Відсутня навіть доктринальна єдність щодо можливості існування зловживання правом у міжнародному праві. Г.К. Дмитрієва у цьому контексті виділяє такі підходи: 1) заборона зловживання правом – один з загальних принципів права, визнаних цивілізованими народами (Л. Оппенгейм); 2) заборона на зловживання правом впливає із самої структури міжнародного права і є його загальним принципом (А. Кісс); 3) принцип заборони на зловживання правом є логічним наслідком існування принципу добросовісності (А. Фердросс); 4) заборони на зловживання правом не існує (Дж. Шварценбергер) [129, с. 103–104].

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

Викладене дає достатньо підстав стверджувати про неможливість або щонайменше недоцільність використання концепції зловживання правом як у сфері оподаткування в цілому, так і міжнародного оподаткування зокрема без додаткового визначення об'єктивних і однозначних кваліфікаційних критеріїв. При цьому варто вказати на наявність у сфері міжнародного оподаткування власного категоріального апарату на позначення ситуацій, у яких платник податку зменшує або взагалі не сплачує податків, використання якого є загальноновизнаним.

Уникнення від оподаткування має місце, коли платник податків обходить податкову подію або податкову норму (або неналежним чином отримує податкові пільги), використовуючи суперечності між фактичними обставинами і формою податкового закону, тим самим фактично спотворюючи зміст закону.

Ухилення від сплати податків відбувається, коли платник податків не декларує або не сплачує податків, які підлягають сплаті на основі реалізованої податкової події. У деяких випадках він приховує обов'язок сплатити податок або здійснює мнимі операції чи схеми з метою приховати від податкових органів такий обов'язок, наприклад, підробляє офіційні документи.

Наведене розмежування понять уникнення від оподаткування і ухилення від сплати податків запропоноване фахівцями Європейської конфедерації податкових консультантів [125, с. 223]. За такого підходу уникнення від оподаткування є діями, які, з одного боку, строго слідує букві закону, але з іншого – суперечать самому його духу, а тому є недопустимими (незаконними), хоча і не злочинними, на відміну від ухилення від сплати податків [130, с. 201]. Згідно з європейською практикою у всіх інших випадках платники податків мають законне право мінімізувати податкове навантаження, яке визнається Судом ЄС: ціль мінімізації податкового навантаження є дійсним комерційним аспектом до тих пір, доки схеми, які використовуються для її досягнення, не починають використовуватись виключно для штучного перерозподілу доходів [130, с. 190].

Відсутність в окремих державах чіткого законодавчого визначення поняття “уникнення від оподаткування” найчастіше пояснюється однією з двох причин: 1) якщо в державі карається лише пряме порушення податкового права, то тоді уникнення від оподаткування є повністю законним і, як наслідок, його зміст має лише доктринальне

Розділ 2. Неналежне застосування міжнародно-правових норм у сфері оподаткування: сутність та форми

значення; 2) якщо ж у державі карається не лише пряме, але й непряме порушення норм податкового права, то тоді термін “уникнення” також може бути позбавлений законодавчого визначення, оскільки відповідні факти кваліфікуватимуться як ухилення від сплати податків [131, с. 24]. Крім того, на думку фахівців, нині поняття “уникнення від оподаткування” позбавилось ясності в європейському контексті з причини сполучення Судом ЄС цього поняття з термінами “зловживання” та “недобросовісна практика” [125, с. 224].

Викладене не означає, що держави завжди прагнуть уникнути чіткого законодавчого визначення поняття “уникнення від оподаткування” або визначення рамок його застосування, оскільки це порушувало б принцип визначеності податкового законодавства. Наприклад, такі держави, як Бельгія та Німеччина використовують у податковому законодавстві поняття “уникнення від оподаткування”, проте не надають законодавчого визначення, що призводить до зростання значимості суддівського розсуду. Наприклад, параграф 42 Німецького Загального Податкового Акта вказує: “Неприпустимим є уникнення податкового закону через зловживання юридичними конструкціями. Встановлення факту такого зловживання призводить до настання податкових наслідків, аналогічних тим, що випливають з належної юридичної конструкції відповідно до економічних умов” [132, с. 5]. Дещо інший підхід використовує канадський законодавець у п. 2 ст. 245 Акта щодо Податку на прибуток, де до операцій з уникнення оподаткування віднесено: а) ті, що мають прямим чи непрямим наслідком отримання податкової переваги, за виключенням операцій, які можуть розглядатись як такі, що здійснені чи укладені переважно в bona fide цілях, які не передбачають отримання податкової переваги; б) сукупність операцій, які мають прямим чи непрямим наслідком отримання податкової переваги, за виключенням випадків, коли відповідні операції можуть розглядатись як такі, що здійснені чи укладені переважно в bona fide цілях, які не передбачають отримання податкової переваги [133]. Ст. 24 Загального податкового закону Іспанії закріплює наступне розуміння поняття “уникнення від оподаткування”: “Факти, вчинки або законні операції, здійснені як зловживання податковим законом, не повинні як перешкоджати застосуванню податкового правила, яке намагались уникнути, так і давати підстави для фіскальних переваг, з

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

метою отримання яких вони і були використані” [132, с. 22]. Зрозуміло, що порівняно з підходом німецького та іспанського законодавців, Канада обрала більш виважений підхід через формулювання законодавчого визначення понять “уникнення від оподаткування” та “податкова вигода”. Підхід же Іспанії у даному контексті взагалі вводить у податкове законодавство цивільно-правову конструкцію “зловживання законом”, що не можна визнати коректним з причин, визначених нами вище. Загальне правило щодо протидії уникненню від оподаткування закріплене також у законодавствах Австралії та Нової Зеландії.

Використання подібного підходу, на думку фахівців Міжнародної Торгової Палати, повинно відповідати декільком умовам: 1) застосування таких правил повинно бути обмежене виключно випадками, в яких відсутні економічний зміст і ділова ціль операції. Причому наявність економічного змісту повинна встановлюватись не на основі формальних критеріїв, а з урахуванням усієї сукупності умов і фактів операції; 2) процедурні правила повинні бути однаково і постійно застосовними, а довільна передача тягаря доказування не повинна дозволятися; 3) неприйнятним є оспорення нормативно закріплених податкових стимулів у контексті запобігання зловживанням. Якщо законодавець вирішить відмовитись від таких заходів, то подібне рішення не може застосовуватись до операцій, що мали місце до прийняття відповідного рішення; 4) спеціально виключені з-під дії спеціальних правил, спрямованих на запобігання уникненню від оподаткування, операції не повинні оспорюватись з точки зору їх відповідності будь-яким подібним загальним нормам. У протилежному випадку існуватиме загроза порушення принципу правової визначеності; 5) держави, які використовують загальні норми про запобігання уникненню від оподаткування, також повинні ввести систему, яка б дозволяла платнику податків перевірити правомірність тієї чи іншої операції шляхом звернення до компетентного органу в межах визначеного періоду часу; б) у випадку якщо договірні держави уповноважать одна одну на застосування власних правил, спрямованих на запобігання уникненню від оподаткування, такі правила повинні бути чітко визначені і узгоджуватись з вимогами принципу рівності [134, с. 2].

Звідси випливає, що використання концепції уникнення від оподаткування є більш виправданим і доцільним порівняно з використанням концепції зловживання правом у сфері податкових відносин з

Розділ 2. Неналежне застосування міжнародно-правових норм у сфері оподаткування: сутність та форми

декількох причин. По-перше, концепція уникнення від оподаткування не передбачає звернення до цивільно-правових конструкцій, що відчутно спрощує порядок їх застосування. По-друге, концепція уникнення від оподаткування є загальноприйнятою у світі, хоча й з деякими виключеннями (наприклад, у Франції доктрина неприпустимості зловживання правом визнається загальноправовим принципом і тому може застосовуватись у сфері податкових відносин [135, с. 147]). По-третє, використання доктрини зловживання правом у сфері податкових відносин найчастіше матиме наслідком збільшення значення суддівського розсуду в процесі розгляду конкретних справ. Такий розвиток подій означатиме необхідність існування тривалого періоду часу для напрацювання судами відповідної практики застосування положень про зловживання у сфері податкових відносин.

Неналежне використання міжнародних податкових договорів може розглядатись як окремий випадок уникнення від оподаткування, сутність якого полягає у використанні положень міжнародних податкових договорів всупереч намірам і цілям договірних сторін. До останніх належать сприяння обміну товарами і послугами, переміщенню капіталів і осіб шляхом усунення міжнародного подвійного оподаткування, а також запобігання уникненню від оподаткування і ухиленню від сплати податків [24, с. 59]. Таке розуміння неналежного використання міжнародних податкових договорів пропонується фахівцями ОЕСР.

Експерти ООН дещо по-іншому формулюють зміст поняття “неналежне використання міжнародних податкових договорів”: “Положення податкових договорів розроблені в загальних термінах і платники податків можуть мати схильність застосовувати такі положення у вузькотехнічному сенсі так, щоб отримати переваги в обставинах, за яких договірні держави не мали наміру надавати такі переваги” [136, с. 5]. Підходи і експертів ОЕСР, і фахівців ООН у цьому контексті об’єднує те, що в обох випадках вимагається звернення до спільного наміру договірних сторін як до обмежуючого фактора стосовно моделей використання положень договорів про уникнення подвійного оподаткування.

2.3 Національні заходи щодо запобігання уникненню від оподаткування в світлі практики Суду ЄС

Високий рівень інтегрованості національних економік держав-членів ЄС поставив на порядок денний питання щодо подальшого розвитку співробітництва у сфері прямого оподаткування. Такий вектор інтеграційних процесів повинен передбачати, з одного боку, збереження податкових баз держав-членів ЄС та, з іншого – забезпечувати належну реалізацію основних прав і свобод, які гарантовані установчими договорами ЄС. Складність вирішення цього питання обумовлена помітним небажанням держав-членів передавати на рівень наднаціонального регулювання питань, пов'язаних зі сферою прямого оподаткування. До цього часу значною мірою гармонізованою залишається лише сфера непрямого оподаткування, яка відіграє ключове значення для забезпечення належного функціонування спільного ринку. Відмінності у податковому законодавстві держав-членів ЄС та обмежений вплив ЄС на формування державної політики у відповідній сфері призводять до виникнення у платників податків широкого кола можливостей для мінімізації власного податкового навантаження, що призводить до ерозії національних податкових баз. У цьому контексті все більшого значення набуває практика Суду ЄС щодо визначення відповідності окремих національних заходів, спрямованих на запобігання уникненню від оподаткування, вимогам *acquis communautaire*.

Практика Суду ЄС щодо розмежування належної і неналежної реалізації податкового обов'язку у контексті *acquis communautaire* та негативна гармонізація у сфері розбудови механізмів запобігання уникненню від оподаткування неодноразово ставали предметом дослідження у роботах таких фахівців, як Л. Сайкс [137], В. Альмендрал [138], Л. Фоулхабер [139], Д. Вебер [140], А. Заласінські [141], М. Греггі [114], О.С. Захаров [142], М.В. Завязочникова [143] та ін. Однак в Україні відповідна проблематика все ще залишається малодослідженою, особливо в частині визначення рівня відповідності положень Податкового кодексу України *acquis communautaire*.

Нормативно-правовою базою процесу європейської інтеграції є установчі договори. Еволюція їх положень щодо регулювання сфери

Розділ 2. Неналежне застосування міжнародно-правових норм у сфері оподаткування: сутність та форми

оподаткування з усією очевидністю показує, що держави-члени ЄС доволі обережно ставляться до можливості обмеження власних повноважень у сфері прямого оподаткування на користь інтеграції. Згідно зі ст. 115 Договору про функціонування ЄС гармонізація прямого оподаткування потрапляє під вимогу одностайного голосування за спеціальною законодавчою процедурою в Раді ЄС. Результатом такого підходу є те, що на сьогодні на наднаціональному рівні було реалізовано лише кілька ініціатив у сфері гармонізації прямих податків. З цього приводу Т. Кайє зазначає, що “сфера європейського податкового права обмежується кількома директивами щодо корпоративного податку, директивою щодо заощаджень і директивами щодо взаємної допомоги” [144, с. 194].

“Мовчазне” небажання держав-членів ЄС стосовно посилення інтеграційних процесів у контексті гармонізації прямого оподаткування, тим не менше, перебуває під помітним тиском з боку Суду ЄС, який формулює доволі далекосяжні положення у власних рішеннях. Активна позиція останнього у відстоюванні інтересів ЄС як інтеграційного об’єднання стала можливою через визнання того, що “хоча пряме оподаткування перебуває у віданні держав-членів, вони, тим не менше, повинні здійснювати власні повноваження у зазначеній сфері відповідно до права Співтовариства” (параграф 19 рішення Суду ЄС у справі Ай-Сі-Ай [145] та ін.). На цій підставі Суд ЄС неодноразово звертався до розгляду питань, пов’язаних з відповідністю *acquis communautaire* окремих дій держав, спрямованих на запобігання уникненню від оподаткування як формі неналежного виконання податкового обов’язку.

Вперше Суд ЄС зіштовхнувся зі схемами уникнення від оподаткування під час розгляду справи Дірект Косметікс [146], однак, на думку П. Пістона, судді у цій справі припустились доволі заплутаної і складної аргументації, а тому навряд чи це рішення може слугувати справжньою відправною точкою формування Судом ЄС власної позиції щодо розмежування належного і неналежного виконання податкового обов’язку [147, с. 4]. Важливе значення цього рішення зводиться лише до того, що саме з нього починається поєднання Судом ЄС усталених національних концепцій у сфері оподаткування з власним баченням їх змісту. Такий підхід з самого початку виглядав доволі

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

непереконливо з огляду на те, що “мовні відмінності в Європі ... відіграють важливе значення в розмежуванні ухилення, уникнення і зловживання правом” [114, с. 24]. Причому подібні лінгвістичні перешкоди в одних випадках можуть бути легко усунуті – наприклад, англійське “tax avoidance” (уникнення від оподаткування), в цілому, відповідає за змістом французькому “*évasion fiscale*” та німецькому “*Steuerumgehung*”, – однак у випадках з іншими термінами вирішити проблеми з їх узгодженням стає доволі складно, що ілюструє і практика самого Суду ЄС. Наприклад, параграф 91 рішення по справі Еліса (ELISA) на італійській, іспанській, португальській і нідерландській мовах містить посилання на терміни, еквівалентні податковому шахрайству, зокрема, “*frode fiscal*”, “*fraude fiscal*”, “*belastingfraude*”, тоді як в англійському тексті йдеться мова про ухилення від сплати податків, а у французькому та німецькому текстах фігурують терміни “*fraude fiscale*” та “*Steuerhinterziehung*” [125, с. 226]. Звідси стає очевидною складність досягнення єдності в інтерпретації та застосуванні норм *acquis communautaire* в сфері прямого оподаткування.

Ключові засади щодо розмежування належного і неналежного виконання податкового обов’язку в практиці Суду ЄС були сформульовані у рішеннях по справах Кефалас (неподаткового характеру) [148] і вже згадуваної Ай-Сі-Ай. У першому зі згаданих рішень встановлено, що право ЄС не може бути підставою для отримання результатів, які мають характер зловживання чи шахрайства (параграф 20). У цьому ж рішенні дозволялось використання положень національного законодавства держав-членів для цілей оцінки того, чи є здійснення права, забезпеченого на рівні ЄС, зловживанням, якщо воно досягається способом, який очевидно виходить за рамки добросовісності і моралі, а також економічного чи соціального сенсу (параграф 21 рішення). У другій зі згаданих справ Суд ЄС опосередковано визнав, що уникнення від оподаткування може констатуватись лише за наявності повністю штучних операцій (*wholly artificial arrangements*), які здійснюються заради обходу податкового законодавства (параграф 26 рішення). Наведені рішення однак не дають змогу встановити взаємозв’язок між зловживанням законом і уникненням від оподаткування. Лише у справі Ікс енд Вай, на думку П. Пістона, Суд ЄС доволі недвозначно констатує наявність певних зв’язків між названими концепціями [147, с. 5].

Розділ 2. Неналежне застосування міжнародно-правових норм у сфері оподаткування: сутність та форми

У параграфі 41 згаданої справи Суд ЄС, посилаючись на власну попередню практику, стверджує, що кожна держава-член “має право здійснити заходи, спрямовані на запобігання наданню окремим національним особам можливості під прикриттям прав, передбачених Договором, неналежним чином здійснити обхід національного законодавства чи запобігання виникненню в індивідів можливостей отримати переваги згідно з правом Співтовариства у неналежний чи шахрайський спосіб” [149]. За обставинами справи зрозуміло, що платники податків намагались вдатись до певних способів уникнення від оподаткування. Під останнім найчастіше розуміють ситуацію, в якій платник податків уникає оподаткованої події чи податкової норми (або неналежним чином досягає податкових пільг), використовуючи суперечності між фактичними обставинами і формою податкового закону, тим самим зводячи нанівець його зміст [125, с. 223]. Разом з тим, у параграфі 40 цієї ж справи Суд ЄС кваліфікує поведінку платників податків як таку, що створює загрозу зловживання правом, яке надане згідно з правом ЄС. Звідси стає очевидним, що для Суду ЄС уникнення від оподаткування входить до змісту поняття зловживання. Такий підхід може мати негативні наслідки для єдності й однозначності у процесі застосування норм *acquis communautaire* у сфері прямого оподаткування, оскільки концепція зловживання правом і зловживання законом характерна для країн романо-германської правової сім’ї, проте суддям з країн англо-саксонської правової сім’ї вона є доволі складною для розуміння і, отже, застосування [147, с. 5]. У цьому контексті особливо важливо те, щоб зловживання не змішувалось з іншими, більш небезпечними формами недотримання податкової дисципліни, такими як ухилення від сплати податків та податкове шахрайство [125, с. 226].

Як ми вже вказували, Суд ЄС у своїй практиці пов’язує уникнення від оподаткування лише з наявністю повністю штучних операцій. Причиною цього є те, що “мета мінімізації будь-ким власного податкового тягаря сама по собі є дійсним комерційним аспектом до тих пір, доки механізми-схеми, які використовуються для її досягнення, не починають використовуватись виключно для штучного перерозподілу або передачі доходів або прибутку. До того як платники податків не втягнуті в таку практику зі зловживання, держави-члени не мають

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

права перешкоджати у здійсненні платниками податків свободи руху і заснування лише тому, що в іншій державі-члені встановлено більш низький рівень оподаткування” [142, с. 89].

Основні критерії, які вказують на використання платником податків повністю штучних операцій, доволі чітко визначені у справі Кедберрі [150]. У цій справі Суд ЄС встановив, що факт заснування (створення і реєстрації юридичної особи) може вважатися економічно обґрунтованим у випадку наявності комерційної доцільності, тобто коли об’єктивні фактори, які доступні для оцінки третьою особою, зокрема, підтвердження фізичного існування щодо приміщень, персоналу і обладнання, доводять економічну реальність, тобто існуючу установу-організацію, яка веде економічну діяльність і не є просто “поштовою скринькою” або “прикриттям” у вигляді дочірньої компанії (параграфи 67–69 рішення). Крім того, певну роль у визначенні того, чи мало місце уникнення від оподаткування, у даній справі відведено і суб’єктивному наміру платника податків, який полягає у бажанні отримати податкові переваги (параграф 65 рішення). Аналогічний підхід Суд ЄС використав і у справі Тест Клейментс, але з однією суттєвою відмінністю: у параграфі 81 рішення по справі теж вказується на те, що штучна природа операції повинна встановлюватись на підставі об’єктивних критеріїв, доступних для оцінки третіми особами, що підтверджують факт дійсного заснування підприємства в іншій державі та здійснення нею звичайної економічної діяльності, проте суб’єктивний намір платника податків не має в даному випадку жодного значення [151]. Наведені справи дозволяють стверджувати те, що Суд ЄС у процесі застосування концепції повністю штучних операцій бере до уваги економічну природу діяльності платника податків та її відповідність принципам звичайної комерційної діяльності. У цьому контексті В. Альмендрал стверджує, що застосований Судом ЄС підхід описується за допомогою понять, які близькі за змістом до концепції вдаваних правочинів (*sham transactions*) [138, с. 571].

У науковому середовищі оцінка розробленого Судом ЄС підходу є вельми неоднозначною. Аргументи супротивників використаної концепції повністю штучних операцій можна об’єднати в три основні групи [139, с. 3]: 1) з точки зору платників податків в ЄС доктрина повністю штучних операцій страждає на невизначеність і непередбачуваність, а також сприяє створенню умов для зростання випадків

Розділ 2. Неналежне застосування міжнародно-правових норм у сфері оподаткування: сутність та форми

уникнення від оподаткування; 2) з точки зору держав-членів ЄС названа доктрина є проблемною, оскільки вона вимагає від них доповнити чи змінити внутрішні правила, спрямовані на запобігання уникненню від оподаткування, що обмежує їх можливість зберегти власні доходи та самостійно формувати фіскальну політику; 3) з точки зору правопорядку ЄС використовується Судом ЄС доктрина, в цілому, створює законодавчий вакуум, в якому Суд ЄС заперечує відповідність *acquis communautaire* окремих заходів держав-членів щодо запобігання уникненню від оподаткування, але при цьому жодна інша інституція ЄС не має повноваження на розробку спільних заходів у зазначеній сфері без згоди усіх 27-ми держав-членів. Крім того, окремі представники західної юридичної думки вважають запропоновану Судом ЄС концепцію занадто вузькою за змістом, оскільки можливі ситуації, які не підпадають під категорію повністю штучних операцій, проте є формами уникнення від оподаткування. До останніх можна віднести, наприклад, перерозподіл витрат та подвійне використання сприятливих податкових режимів [152, с. 480].

Визнання операції як повністю штучної, таким чином, передбачає насправді застосування аналізу сутності операції у контексті її форми, або т.зв. доктрини сутності над формою (*substance over form*). Використання передбачених останньою критеріїв у контексті гарантованих первинним законодавством ЄС свобод та директив щодо корпоративного податку зумовлює оцінку їх цілей та визначення відповідності їм цілей окремих операцій платника податків. При цьому виникають неминучі труднощі в частині визначення рівня економічної присутності на території країни та оцінки комерційного характеру операцій платника податків. Об'єктивні фактори для визначення відповідності сутності операції її формі включають у себе такі критерії, як ефективне місце управління та реальне існування представництва, а також істотний комерційний ризик, який воно приймає на себе. Комісія ЄС відзначає, що нині не зовсім зрозуміло, яким чином такі критерії можуть застосовуватись до, наприклад, внутрішньогрупових фінансових послуг та холдингових компаній, діяльність яких не вимагає значної фізичної присутності [153, с. 4]. Як бачимо, навіть для єврочиновників концепція повністю штучних операцій викликає певні труднощі у належному розумінні її змісту та застосуванні відповідних положень на практиці.

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

Держави-члени мають забезпечувати ефективне функціонування власних податкових систем і попереджати зменшення їх податкових баз у зв'язку з випадковим неоподаткуванням і зловживаннями. У той же час важливим є забезпечення відсутності необґрунтованих перешкод у здійсненні свобод, наданих фізичним особам та господарюючим суб'єктам (економічним операторам) положеннями законодавства ЄС. Таким чином, положення проти уникнення від оподаткування повинні бути чітко спрямовані на повністю штучні механізми-схеми, які мають за ціль обхід національного законодавства або норм ЄС, імплементованих у національне законодавство держав-членів. Для забезпечення того, що такі норми були пропорційні цілі запобігання зловживанням і забезпечення правової визначеності, відповідні механізми безпеки повинні надаватись платникам податків, наприклад, заради гарантування їм можливості надання необхідних доказів, що економічно виправдовують застосування ними відповідних механізмів-схем [142, с. 92]. Вимога пропорційності закріплена у п. 4 ст. 5 Договору про ЄС і обмежує заходи ЄС тим, що є необхідним для досягнення цілей установчих договорів, хоча її основні концептуальні засади були розроблені у ході розгляду справи Кассіс де Діжон (Cassis de Dijon). Рішення Суду ЄС у цій справі розширило сферу дії Договору про ЄС від дискримінаційних правил до недискримінаційних, які справляють дискримінаційний вплив на взаємовідносини держав-членів [154]. В обмін на розширення повноважень щодо обмеження заходів держав-членів, згідно з Договором про ЄС, Суд ЄС залишив останнім право доводити, що їх дії є виправданими. Для того, щоб визначити відповідність тих чи інших заходів національного законодавця вимогам принципу пропорційності, необхідно застосувати тест, який складається з двох частин і який вимагає, щоб: 1) обмеження відповідали цілям, які ставлять перед собою держави-члени; 2) обмеження не виходили за межі необхідного для досягнення вказаних цілей (включаючи, в окремих випадках, аналіз можливості застосування інших, менш суворих заходів) [139, с. 16–17].

Обмеження сфери дії національних заходів щодо запобігання уникненню від оподаткування виключно повністю штучними операціями є сумнівним не лише з точки зору складної юридичної природи явища уникнення від оподаткування та розмаїття існуючих схем

Розділ 2. Неналежне застосування міжнародно-правових норм у сфері оподаткування: сутність та форми

мінімізації податкових платежів, але й з точки зору конституційних вимог окремих держав-членів ЄС. Заходи щодо запобігання уникненню від оподаткування безпосередньо впливають з принципу рівності та справедливого розподілу тягаря публічних витрат між громадянами. Оскільки кожен податок як один зі своїх цілей має поповнення бюджету, то логічно припустити, що і будь-який захід, спрямований на захист податкової системи, має аналогічну мету [138, с. 571]. Однак Суд ЄС фактично позбавив будь-якого сенсу таке тлумачення, оскільки вказав, що зменшення доходів не є однією з підстав, які закріплені в установчих договорах і які допускають обмеження фундаментальних прав і свобод, гарантованих нормами права ЄС, та не може розглядатись як предмет загального інтересу, на який можна було б послатись для обґрунтування неоднакового режиму, що є в принципі несумісним, зокрема, з ст. 54 Договору про ЄС (параграф 28 рішення у справі Ай-Сі-Ай) [145].

Існуючі проблемні аспекти у розвитку підходу Суду ЄС щодо оцінки відповідності заходів щодо запобігання уникненню від оподаткування *acquis communautaire* не в останню чергу є наслідком того, що концепція уникнення від оподаткування знаходиться поки що лише в зародковому стані у практиці згаданої інституції. При цьому спеціальна характеристика цілей європейського права вимагає власної концепції зловживання, яка б враховувала ступінь протидії кожної держави-члена недобросовісній практиці, і покладала на такі держави обов'язок не перевищувати межі, накладені європейським правом [125, с. 229]. Тому логічно припустити, що зазначена сфера *acquis communautaire* має значний потенціал до подальшого розвитку і, насамперед, зусиллями Суду ЄС.

Для України належне розуміння існуючих обмежень, які покладаються на держави-члени ЄС у процесі вибору засобів протидії уникненню від оподаткування, є особливо важливим з огляду на обраний євроінтеграційний вектор розвитку та поглиблення процесів адаптації до вимог *acquis communautaire*. У цьому контексті доцільним є встановлення відповідності окремих норм Податкового кодексу України щодо запобігання уникненню від оподаткування вимогам *acquis communautaire*. З огляду на те, що норми про бенефіціарного власника є новелами у вітчизняному податковому законодавстві та з урахуванням

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

їх поширеності у світі як засобу запобігання уникненню від оподаткування, вважаємо за доцільне приділити увагу саме їм. Насамперед варто зазначити, що у п. 103.3 ст. 103 Податкового кодексу України вказано, що не може бути бенефіціарним отримувачем доходу юридична або фізична особа, яка хоч і має право на отримання доходу, але є агентом, номінальним утримувачем (номінальним власником) або є тільки посередником стосовно такого доходу. Таке формулювання є занадто широким і однозначно порушує вимогу застосування заходів із запобігання уникненню від оподаткування лише до повністю штучних операцій (параграф 50 рішення у справі Юг де Ластері дю Сайан) [155]. Очевидно, що відповідно до існуючого підходу Суду ЄС вітчизняний законодавець мав би обмежити сферу застосування інституту бенефіціарного власника. Маємо визнати, що по мірі наближення України до набуття членства в ЄС необхідність зміни існуючих правил запобігання уникненню від оподаткування з метою усунення подібних протиріч, закріплених у нормах Податкового кодексу України, лише зростатиме, що потребуватиме значних зусиль з боку вітчизняного законодавця.

Висновки до розділу 2

На основі проведеного дослідження ми можемо сформулювати такі висновки:

1. Найчастіше під поняттям “договірний шопінг” розуміють ситуацію, у якій резидент третьої держави отримує доступ до переваг договору про уникнення подвійного оподаткування інших держав через використання резидентів останніх, причому такі переваги не могли б бути доступні для резидента третьої держави за інших умов (безпосередньо).

2. Договірний шопінг як форма використання міжнародних податкових договорів через відсутність чітко визначеного змісту може включати в себе не лише ті моделі поведінки платників податків, які можуть містити елементи зловживання договірними нормами, але й ті, які є цілком правомірними, мають власний економічний зміст і не є штучними. Звідси можемо стверджувати, що договірний шопінг можна класифікувати як форму неналежного використання міжнародного

Розділ 2. Неналежне застосування міжнародно-правових норм у сфері оподаткування: сутність та форми

податкового договору лише в тому випадку, якщо у поведінці платника податків наявні елементи зловживання договірними нормами.

3. Інтереси розвинених держав і держав, що розвиваються, можуть в істотній мірі відрізнитись і навіть протиставлятися у контексті визначення ставлення до договірної шопінгу. Якщо розвинені держави фактично одностайні у негативній оцінці практики договірної шопінгу, підтвердженням чому є позиція ОЕСР, то ставлення держав, які розвиваються, до відповідної поведінки платників податків не є таким же однозначним, в чому переконує нас аргументація рішення Верховного суду Індії у справі “Індійський Союз проти Азаді Бакхао Ендолана”.

4. Зловживання правом у сфері оподаткування є не надто перспективною концепцією з огляду на її цивільно-правове походження та відсутність чітких кваліфікаційних критеріїв, які б дозволяли відмежувати його від інших моделей правової поведінки. Відмінність цивільно- та публічно-правових відносин додатково зумовлює складність адаптації інституту зловживання правом до специфіки податкового регулювання. У цьому контексті значно перспективнішим вважаємо використання концепції уникнення від оподаткування за умов чіткого закріплення її вихідних положень у податковому законодавстві. Виправданість такого підходу підтверджується досвідом багатьох розвинених держав світу, зокрема, Австралії, Бельгії, Іспанії, Канади та Німеччини. Такий інститут податкового права дозволив би сформулювати чіткі та однозначні правила оподаткування, зрозумілі в частині застосування їх як для податкових органів, так і для платників податків. Додатковою перевагою такого підходу є те, що для застосування концепції уникнення від оподаткування непотрібно звертатись до оціночних категорій (наприклад, добросовісність); достатньо лише встановити факт порушення відповідних вимог, закріплених на законодавчому рівні. Неналежне використання міжнародних податкових договорів у цьому випадку може розумітись як окремий випадок уникнення від оподаткування, що володіє певною специфікою, зважаючи на міжнародно-правовий характер договірних норм.

5. Виходячи з розуміння добросовісності як загальноправового принципу, вважаємо, що поняття “зловживання правом” є більш широким за змістом, аніж поняття “уникнення від оподаткування”. Останнє може узагальнено розглядатись як форма зловживання

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

правом, в якій враховано специфіку юридичної природи податкових відносин. А неналежне застосування договірних норм за такого підходу може вважатись окремим випадком уникнення від оподаткування, ускладненим міжнародно-правовим елементом.

6. Практика Суду ЄС щодо встановлення відповідності *acquis communautaire* національних заходів, спрямованих на обмеження випадків уникнення від оподаткування, на нинішньому етапі перебуває на стадії активного розвитку і неоднозначно сприймається як серед науковців, так і серед держав-членів ЄС. Така ситуація обумовлена тим, що Суд ЄС здійснює спробу поєднати основні положення окремих національних концепцій запобігання уникненню від оподаткування та власне бачення концепції уникнення від оподаткування на загальноєвропейському рівні. Звідси впливає проблема забезпечення єдності у праворозумінні і правозастосуванні, оскільки підходи різних держав-членів до розмежування належного і неналежного виконання податкового обов'язку істотно відрізняються. Додаткові труднощі виникають ще й у зв'язку з тим, що Суд ЄС фактично включає поняття уникнення від оподаткування до складу зловживання законом, хоча останнє поняття дещо відмінно сприймається у країнах романо-германської і англосаксонської правових сімей.

7. Концептуальною основою для розробки Судом ЄС власного підходу до оцінки дій держав-членів щодо запобігання уникненню від оподаткування є доктрина повністю штучних операцій. За її допомогою держави-члени ЄС були обмежені у власних можливостях протидії уникненню від оподаткування лише тими ситуаціями, в яких на основі об'єктивних факторів встановлено, що платник податків не проводить звичайну комерційну діяльність. Визнання операції як повністю штучної, таким чином, передбачає насправді застосування аналізу сутності операції у контексті її форми, або т. зв. доктрини сутності над формою. До ключових критеріїв для визначення відповідності сутності операції її формі відносять такі, як ефективне місце управління та реальне існування представництва, а також істотний комерційний ризик, який воно приймає на себе. Разом з тим, такий підхід гостро критикується у трьох основних вимірах – з точки зору платників податків, держав-членів ЄС і правопорядку ЄС. Крім того, обмеження сфери дії національних заходів щодо запобігання уникненню від оподаткування за допомогою доктрини повністю штучних

Розділ 2. Неналежне застосування міжнародно-правових норм у сфері оподаткування: сутність та форми

угод є доволі сумнівним як з урахуванням складної юридичної природи явища мінімізації податкових платежів, так і з точки зору конституційного принципу рівності та справедливості розподілу тягаря публічних видатків в окремих державах-членах ЄС.

8. Незважаючи на зародковий стан підходу Суду ЄС до визначення рівня відповідності національних заходів, спрямованих на запобігання уникненню від оподаткування, вимогам *acquis communautaire*, окремі положення Податкового кодексу України вже зараз не відповідають ключовим засадам обраного Судом ЄС підходу. До таких положень можна віднести занадто широку сферу застосування положень про бенефіціарного власника.

РОЗДІЛ 3

МІЖНАРОДНО-ПРАВОВІ

ЗАСОБИ ЗАПОБІГАННЯ НЕНАЛЕЖНОМУ

ЗАСТОСУВАННЮ НОРМ МІЖНАРОДНИХ

ПОДАТКОВИХ ДОГОВОРІВ

(НА ПРИКЛАДІ НОРМ ПРО БЕНЕФІЦІАРНОГО

ОТРИМУВАЧА ТА ОБМЕЖЕННЯ НАДАННЯ

ДОГОВІРНИХ ПЕРЕВАГ)

3.1. Концепція бенефіціарного отримувача

для цілей застосування міжнародних

податкових договорів

З моменту прийняття Податкового кодексу України термінологічний апарат вітчизняної податкової науки збагатився цілим рядом нових понять, серед яких особливо варто зазначити поняття “бенефіціарного (фактичного) отримувача (власника)” (ст. 103 Податкового кодексу України). Воно активно використовується в рамках міжнародного податкового права вже далеко не перший рік, однак і донині зміст його істотно відрізняється залежно від держави, яка його застосовує. Україна поки що не має достатнього досвіду у використанні концепції бенефіціарного отримувача, яка є малознайомою не лише для нашої держави, але і в цілому для країн континентальної правової сім’ї, оскільки відповідне поняття виникло в рамках інституту трасту в англосаксонському праві. У цьому контексті виникає необхідність у зверненні до світового досвіду використання концепції бенефіціарного отримувача з метою висвітлення потенційних проблем у його застосуванні в рамках вітчизняної правової системи та розробки можливих підходів до їх вирішення.

Запобігання неналежному застосуванню положень міжнародних податкових договорів за допомогою використання положення про бенефіціарного отримувача доходу не є новим предметом досліджень у зарубіжній юридичній науці. У своїх роботах до дослідження цього механізму звертались такі вчені, як Ф. Бейкер [156], С. ван Вігель [29], К. Фогель [157], Ш. дю Тот [158] та ін. Нову хвилю інтересу до

Розділ 3. Міжнародно-правові засоби запобігання неналежному застосуванню норм міжнародних податкових договорів (на прикладі норм про бенефіціарного отримувача та обмеження надання договірних переваг)

цього питання зумовила активність національних судів у визначенні змісту концепції бенефіціарного отримувача та пошук національними урядами можливостей подальшого вдосконалення засобів запобігання неналежному використанню міжнародних податкових договорів у контексті глобальної фінансової кризи. Однак до сьогодні концепція бенефіціарного отримувача не стала широко досліджуваним предметом у роботах як українських, так і російських учених, які часто обмежують свій аналіз або конкретними судовими справами [159], або загальною характеристикою [160].

Практика укладення договорів про уникнення подвійного оподаткування була започаткована ще у XIX ст., проте в другій половині XX ст. вона розвивалась особливо активно (наприклад, станом на жовтень 2008 р. лише на основі Модельної конвенції ОЕСР було підготовлено більше ніж 3000 діючих договорів про уникнення подвійного оподаткування). Відмінності у договірних режимах оподаткування конкретних видів доходів зумовили виникнення зацікавленості у частини платників податків щодо використання таких можливостей для зменшення рівня податкового навантаження. Поширення подібної практики призвело до посиленого пошуку державами засобів запобігання неналежному використанню міжнародних податкових договорів, одним з яких і є запровадження положення про обмеження доступу до договірних переваг на основі концепції бенефіціарного отримувача.

Практика включення положення про бенефіціарного отримувача до договорів про уникнення подвійного оподаткування була започаткована в 1950-х роках XX ст. [161]. Наприклад, у частині 3 та 4 ст. VI договору між Швейцарією та Великою Британією про уникнення подвійного оподаткування 1954 р. вже використовувалось поняття бенефіціарного отримувача. Однак особливого поширення у договірній практиці держав відповідна концепція отримала лише після внесення змін та доповнень до Модельної конвенції ОЕСР [162, с. 2]. Такому кроку з боку ОЕСР передувала тривала дискусія між фахівцями її держав-членів стосовно доцільності такого підходу, яка мала місце у 1968–1970 рр. У свою чергу, її виникнення було зумовлене тим, що ст. 10–12 згаданого модельного акта ОЕСР за відсутності концепції бенефіціарного отримувача мали б бути застосовними і до агентів та номінальних власників, які мають лише формальне право на дохід.

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

Вперше на неприпустимість такого використання положень міжнародних податкових договорів звернула увагу Велика Британія, яка і ініціювала процес внесення змін до Модельної конвенції ОЕСР. Причому сама Велика Британія спочатку запропонувала підхід “об’єкт оподаткування” (subject-to-tax), який забезпечує надання договірних переваг у державі джерела доходу лише в тому випадку, якщо дохід підпадає під оподаткування в державі резидентства. Однак фахівці ОЕСР відкинули його і сконцентрували свою роботу на встановленні справжнього власника доходу, результатом чого і стало запровадження концепції бенефіціарного власника [162, с. 4].

Нині в офіційному коментарі до статей 10, 11 і 12 Модельної конвенції ОЕСР пояснюється, що вимога бенефіціарного отримувача була запроваджена для встановлення значення слів “сплачені ... резиденту” як вони використані у тексті відповідних статей. У цьому контексті стає зрозумілим, що держава джерела не зобов’язана обмежувати свої податкові права щодо пасивних доходів лише тому, що такий дохід отримується резидентом держави, з якою укладено договір про уникнення подвійного оподаткування. Термін “бенефіціарний отримувач” не повинен використовуватись у вузькотехнічному сенсі; він має розумітись у контексті та світлі об’єкта і цілей відповідного договору, включаючи уникнення подвійного оподаткування та запобігання ухиленню та уникненню від оподаткування. Якщо дохід отримується резидентом договірної держави, який діє як агент чи номінальний власник (*nominee*), то надання йому звільнень чи податкових пільг на підставі наявності статусу безпосереднього отримувача доходу як резидента договірної держави суперечитиме об’єкту і цілям договору про уникнення подвійного оподаткування. Такий отримувач доходу розглядатиметься як резидент, але в цій ситуації не виникає подвійного оподаткування як наслідку наявності статусу резидента, оскільки відповідна особа не вважається власником доходу в податкових цілях у державі резидентства. Аналогічною є ситуація і з наданням договірних переваг резиденту договірної держави, іншому аніж агент чи номінальний власник, який діє як посередник (*conduit*) в інтересах іншої особи, що і отримує переваги від відповідного доходу. Компанія-посередник не може розглядатись як бенефіціарний отримувач, якщо вона має дуже вузькі повноваження стосовно

Розділ 3. Міжнародно-правові засоби запобігання неналежному застосуванню норм міжнародних податкових договорів (на прикладі норм про бенефіціарного отримувача та обмеження надання договірних переваг)

отримуваного доходу, є звичайною довіреною особою чи розпорядником, який діє в інтересах інших зацікавлених осіб [24, с. 187–188].

У текстах договорів про уникнення подвійного оподаткування, в т.ч. і договорів України, не пояснюється термін “бенефіціарний отримувач”. За такої ситуації, відповідно до п. 2 ст. 3 Модельної конвенції ОЕСР, яка відтворена майже дослівно у міжнародних податкових договорах України, значення терміна встановлюється на підставі того змісту, яке надається йому згідно з національним законодавством договірної держави, яка застосовує відповідний договір, якщо контекст самого договору не вимагає іншого. Використання подібного формулювання зумовлює невизначеність щодо того, який справжній зміст має поняття “бенефіціарний отримувач” у контексті застосування положень договорів про уникнення подвійного оподаткування.

Фахівці ООН, узагальнюючи світовий досвід, виокремлюють три основні підходи до вирішення цього питання [163, с. 2–3]:

1. Оскільки термін “бенефіціарний отримувач” не визначений у самому міжнародному податковому договорі, то необхідно встановлювати його зміст на основі положень внутрішнього податкового законодавства держави, яка застосовує відповідні договірні норми. Така практика має місце у США. Разом з тим, оскільки в самих міжнародних податкових договорах передбачене застереження “якщо контекст договору не вимагає іншого”, то “ залежно від обставин або домовленості компетентних органів” термін “бенефіціарний отримувач” може мати зміст, відмінний від внутрішнього податкового законодавства договірних сторін.

2. Оскільки багато держав як держави джерела доходу часто не мають дієвих правил щодо бенефіціарного отримувача у власному законодавстві, то тоді вони надають перевагу використанню узгодженого на міжнародному рівні значення терміна “бенефіціарний отримувач”. Наприклад, у справі Індифуд британський апеляційний суд дійшов висновку, що терміну “бенефіціарний отримувач” має надаватись міжнародне фіскальне значення, яке не отримане з положень внутрішнього податкового законодавства договірних держав” (параграф 42) [164]. У такому випадку необхідним визнається звернення до офіційного коментарю до Модельної конвенції ОЕСР, який проте теж не дає повністю вичерпну відповідь на питання щодо того, хто ж є бенефіціарним отримувачем пасивного доходу.

3. Останній варіант тлумачення передбачає застосування договірного (контекстуального) значення терміна лише в окремих ситуаціях. Наприклад, якщо застосування визначення “бенефіціарного отримувача” відповідно до внутрішнього законодавства договірної держави призведе до результату, який порушуватиме цілі договору. З цього приводу британське податкове відомство пояснює наступне: незважаючи на те, що у контексті міжнародних податкових договорів термін “бенефіціарний отримувач” швидше прийматиме “міжнародне фіскальне значення” у розумінні рішення Апеляційного Суду Сполученого Королівства, аніж внутрішнє розуміння відповідно до положень права Сполученого Королівства ... існує лише невелика кількість випадків, в яких така відмінність є істотною. Проблема виникатиме лише тоді, коли зміст правочину вказуватиме на неналежне використання відповідного договору про уникнення подвійного оподаткування в світлі його цілей щодо запобігання ухиленню і уникненню від оподаткування, наприклад, випадок “договірного шопінгу” (treaty shopping). Така ситуація матиме місце лише тоді, коли “справжній” фактичний отримувач доходу ... є резидентом держави, з якою Сполучене Королівство або взагалі не має договору про уникнення подвійного оподаткування, або такий договір передбачає менш сприятливі умови, аніж ті, які передбачені аналогічним договором, положення якого застосовуються до посередника, чи якщо отримувач доходу, у схемі фінансування якого було використано проміжну компанію, є резидентом в такій державі (при цьому не має значення, чи вони самі по собі є бенефіціарними отримувачами). Подібними ситуаціями вичерпується сфера застосування міжнародного фіскального значення терміна “бенефіціарний отримувач” [165].

Аналогічна невизначеність існує і в поглядах представників зарубіжної доктрини податкового права. Їх узагальнення дозволяє виокремити дві основні групи поглядів.

Представники першої групи наполягають на тому, що поняття “бенефіціарний отримувач” повинно мати міжнародне фіскальне значення, а не те значення, яким воно наділено згідно з внутрішнім податковим правом кожної з договірних держав. На думку Ф. Бейкера, причинами, які зумовлюють його прихильність до такого твердження, є такі: 1) сам термін було запроваджено у міжнародну практику внаслідок роботи ОЕСР; 2) його використання передбачене не лише в

Розділ 3. Міжнародно-правові засоби запобігання неналежному застосуванню норм міжнародних податкових договорів (на прикладі норм про бенефіціарного отримувача та обмеження надання договірних переваг)

Модельній конвенції ОЕСР, але й Типовій конвенції ООН; 3) його включено у величезну кількість двосторонніх договорів про уникнення подвійного оподаткування між державами, частина з яких оперує поняттям “бенефіціарний отримувач” у внутрішньому законодавстві, а частина – ні; 4) іншомовні аналоги англійського терміна “beneficial owner” (фактичний або бенефіціарний власник) не завжди є повністю тотожними, а тому можуть призводити до різних акцентів у змісті самого поняття, що негативно вплине на правозастосовну практику. Наприклад, згаданий термін у французькому варіанті Модельної податкової конвенції ОЕСР, яка має рівну юридичну силу з англійським текстом, перекладено як “le bénéficiaire effectif”. Іспаномовна версія Типової конвенції ООН про уникнення подвійного оподаткування у відносинах між розвиненими державами та державами, що розвиваються 1979 р. (далі – Типова конвенція ООН), оперує терміном, який ближче за змістом до поняття “beneficial owner” (el propietario beneficiario); китайська версія використовує термін, що поширюється на осіб, які мають вигоди (переваги) від дивідендів, процентів чи роялті (受益所有人). Російська ж версія Типової конвенції ООН містить прямий переклад терміна “beneficial owner” – “собственник-бенефіціар”, тоді як в арабському варіанті той же термін перекладено як “фактичний отримувач” (الفعلي الهستفيد). У цьому контексті Ф. Бейкер зазначає, що різні переклади одного й того ж терміна “ставлять різний акцент у вимозі власності чи фактичного отримання доходу. Подібна відмінність між термінами, які фокусуються на власності або на статусі отримувача, є важливою”, оскільки впливатиме на діяльність судів у процесі розгляду спорів, пов’язаних з тлумаченням поняття “фактичний отримувач” [136, с. 15–16]. Власні аргументи щодо недоцільності надання терміну “бенефіціарний отримувач” значення на основі внутрішнього права договірних держав висунула і Дж. Петкевіча. Вона вважає, що було б недоцільним, якби одне й те ж саме договірне положення, узгоджене договірними державами, застосовувалось з різним результатом, залежно від того, якою є держава платежу і право якої з договірних держав застосовується. Більше того, широке тлумачення терміна “бенефіціарний отримувач” може частково позбавляти договір дієвості у випадку застосування розширеного варіанта внутрішньодержавних правил протидії неналежному

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

використанню відповідних договорів. Хоча ціллю міжнародного податкового договору є запобігання ухиленню і уникненню від оподаткування, це не дозволяє державі застосовувати відповідні внутрішні правила розширено. З цих причин звернення до національного розуміння поняття “бенефіціарний отримувач” не сприятиме однаковості практики застосування і очевидно не може вітатись у рамках процесу застосування міжнародних податкових договорів [161, с. 13].

Основні аргументи прихильників другої групи ми розглянемо на прикладі дослідження К. Еліфа, який проаналізував практику Нової Зеландії щодо співвідношення договірної і внутрішньодержавної концепцій бенефіціарного отримувача: 1) застосування стандартного підходу новозеландських судів до тлумачення положень міжнародних договорів вказує на відносну визначеність положень міжнародних податкових договорів, розроблених на основі п. 2 ст. 3 Модельної конвенції ОЕСР. У такому випадку тлумачення на основі принципу добросовісності та звичайного значення слів відповідно до Віденської конвенції про право міжнародних договорів дозволяє віддати перевагу внутрішньодержавному значенню терміна “бенефіціарний отримувач”, яке є більш точним і зрозумілим для застосування національними судами; 2) термін “бенефіціарний отримувач” використано у національному законодавстві Нової Зеландії та має відповідну практику застосування; 3) зарубіжні суди віддають перевагу використанню саме національної концепції бенефіціарного отримувача, а не його “міжнародному фіскальному значенню” на основі Модельної конвенції ОЕСР. При цьому автор вказує, що хоча у справі Індифуд британський суд стверджував необхідність визнання міжнародного фіскального значення терміна “бенефіціарний отримувач”, але сам суд все ж використав тест, передбачений податковим правом Індонезії, положення одного з договорів якої і мали бути належним чином розтлумачені [166, с. 284–288].

Український законодавець у рамках глави 10 розділу II Податкового кодексу України однозначно зробив вибір на користь внутрішньодержавного тлумачення терміна “бенефіціарний отримувач”. При цьому аналіз самих положень глави 10 щодо бенефіціарного отримувача дає можливість зробити висновок про те, що їх розробники активно використовували офіційні матеріали ОЕСР для запобігання конфлікту між договірним та внутрішньодержавним розумінням відповідного

Розділ 3. Міжнародно-правові засоби запобігання неналежному застосуванню норм міжнародних податкових договорів (на прикладі норм про бенефіціарного отримувача та обмеження надання договірних переваг)

терміна. Однак у спадок від договірної концепції бенефіціарного отримувача його вітчизняному варіанту в рамках податкового законодавства дісталась і невизначеність окремих правозастосовних аспектів. Наприклад, п. 103.3 ст. 103 Податкового кодексу України жодним чином не визначає, яким чином платник податку може довести те, що він є бенефіціарним отримувачем, оскільки відсутні чіткі нормативні критерії самого поняття. Вказано лише, що бенефіціарним власником не може бути агент, номінальний утримувач (номінальний власник) або посередник стосовно доходу, який виплачується з джерела на території України. Такий підхід законодавця передбачає необхідність для фіскального органу у кожній конкретній ситуації самостійно визначати, чи є особа агентом, номінальним утримувачем (номінальним власником) або посередником.

Доволі виправданим у цьому контексті могло б стати запозичення досвіду податкових органів Великої Британії, Ізраїлю чи Китаю щодо видання підзаконних нормативно-правових актів, в рамках яких чітко встановлюється механізм застосування положення про бенефіціарного отримувача. Наприклад, у повідомленні 601 від 27 жовтня 2009 р. податкове відомство Китаю не просто пішло шляхом копіювання підходу ОЕСР, але й істотно доповнило його. Усі платники податку, які прагнуть отримати доступ до договірних переваг, мають довести, що вони є “бенефіціарними отримувачами”, інакше не зможуть скористатись сприятливим договірним режимом. Визнання як “бенефіціарний отримувач” здійснюється шляхом встановлення відповідності загальному принципу і проходження тесту “негативних елементів”. Загальний принцип полягає в тому, що особа визнається бенефіціарним отримувачем з урахуванням об’єкта і цілей міжнародних податкових договорів, зокрема, запобігання подвійному оподаткуванню та протидії ухиленню і уникненню від оподаткування, а також з дотриманням вимог доктрини змісту над формою. Свій висновок компетентний орган здійснює швидше на основі фактичних обставин конкретного випадку, аніж базуючись лише на технічному чи національному розумінні терміна “бенефіціарний отримувач”.

Платник податку не є бенефіціарним отримувачем у Китаї за наявності однієї з таких умов (тест “негативних елементів”):

1) нерезидент, який отримує дохід, має зобов’язання виплатити чи перерозподілити протягом встановленого терміна (наприклад,

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

12 місяців після отримання доходу) весь або істотну частину такого доходу (наприклад, більше 60 %) резиденту третьої держави;

2) нерезидент не здійснює взагалі або здійснює мінімальну господарську діяльність, відмінну від тієї, за яку він отримує виплату доходу з Китаю;

3) якщо нерезидент є компанією, активи, масштаби діяльності та кількість працівників якої є замалими чи недостатніми для отримання доходу, джерелом походження з Китаю, за нормальних умов;

4) нерезидент не має взагалі або має обмежені права щодо контролю чи відчуження отриманого доходу з Китаю, або власності чи прав, які є джерелом виникнення такого доходу, та такий платник податку не несе жодних комерційних ризиків;

5) інша договірна держава не оподатковує дохід чи звільняє дохід, який походить з Китаю, від оподаткування, а також якщо податкове навантаження в такій державі є істотно нижчим, ніж у Китаї;

б) крім договору про кредитування, відповідно до якого нерезидент отримує проценти, які виплачуються з території Китаю, такий нерезидент обтяжений договором про кредитування з подібними сумою, розміром процентів та датою укладення з третьою особою;

7) крім договору про передачу права на використання об'єкта авторського права, патенту, технології, відповідно до якого нерезидент отримує роялті, які виплачуються з території Китаю, такий нерезидент обтяжений аналогічним договором з третьою особою. [167, с. 209, 220].

Податкове відомство Ізраїлю при вирішенні питання щодо наявності ознак компанії-посередника в отриманні доходу (*conduit company*) рекомендує звертати увагу на такі фактори, які можуть підтверджувати наявність таких ознак: а) мінімальна господарська діяльність; б) мінімальні статутні внески; в) посадові особи з обмеженими повноваженнями, що надають їм можливість реально впливати на господарську діяльність відповідного отримувача доходу; г) право власності на отримувані доходи є тимчасовим; д) жодних інших цілей, крім уникнення від оподаткування, отримувач доходу не переслідує; е) наявність компенсаційних позик (*back-to-back loans*); є) кредити, забезпечені активами іншої особи; ж) наявність іншої особи, яка несе економічні ризики; з) інша особа має контроль над доходами і має право розпорядження ними; к) доходи не оподатковуються в отримувача

Розділ 3. Міжнародно-правові засоби запобігання неналежному застосуванню норм міжнародних податкових договорів (на прикладі норм про бенефіціарного отримувача та обмеження надання договірних переваг)

доходу; л) наявність в отримувача доходу обов'язку його переведення іншій особі; м) тривале переміщення доходу до іншої особи, навіть за відсутності формального обов'язку [168, с. 412]. При цьому обов'язок доведення наявності статусу бенефіціарного отримувача покладається на ту особу, яка бажає отримати доступ до відповідних договірних переваг.

Рішення у справі Індофуд [164] змусило податкове відомство Сполученого Королівства також уважніше придивитись до концепції бенефіціарного власника та видати додаткове роз'яснення з приводу рішення британського суду у згаданій справі.

Обставини справи є наступними. Індонезійська торгова група (Індофуд) мала бажання збільшити фінансування через випуск на світовий ринок боргових цінних паперів. Вона зробила це шляхом використання компанії спеціального призначення (*special purpose vehicle*) на Маврикії (Індофуд Інтернешнл Файненс Лтд; далі – маврикійська компанія), оскільки відповідно до договору про уникнення подвійного оподаткування між Маврикієм і Індонезією ставка податку на виплату доходів нерезидентам щодо процентів зменшувалась з 20 % до 10 %. Положеннями відповідного договору з індонезійською компанією також передбачалось, що у випадку збільшення ставки індонезійського податку з доходів нерезидентів та за відсутності можливості вжиття обґрунтованих заходів, які могли б запобігти такому збільшенню, маврикійська компанія має право погасити емітовані облігації.

Оскільки індонезійський уряд вирішив денонсувати договір про уникнення подвійного оподаткування з Маврикієм, то ставка податку з доходів, виплачуваних нерезидентам, відповідно збільшилась до 20 %. На цій підставі компанія Індофуд вирішила достроково погасити емітовані облігації. Однак Джей-Пі Морган Чейз Банк в особі свого лондонського відділення як розпорядника коштів для осіб, які володіють облігаціями, не погодився з таким підходом на тій підставі, що Індофуд міг заснувати аналогічну компанію спеціального призначення в Нідерландах для виконання тієї ж функції, що була притаманною маврикійській компанії (далі – нідерландська компанія), але з використанням індонезійсько-нідерландського договору про уникнення подвійного оподаткування.

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

Апеляційний суд Сполученого Королівства мав вирішити такі чотири питання:

1) чи нідерландська компанія могла б виступати як бенефіціарний отримувач процентів, які виплачуються компанією Індифуд для цілей відповідного договору про уникнення подвійного оподаткування;

2) чи нідерландська компанія визнаватиметься резидентом Нідерландів у цілях відповідного договору про уникнення подвійного оподаткування;

3) чи обов'язок компанії Індифуд щодо виплати процентів після переуступки нідерландській компанії розглядатиметься як такий, що все ще пов'язаний з маврикійською компанією, чи як абсолютно новий, який виникає після переуступки боргових зобов'язань;

4) у випадку якщо відповідь на перші два питання буде позитивною, то чи буде виправданим розміщення у такому ланцюгу нідерландської компанії [169].

Вирішення судом саме першого питання викликало необхідність у видачі роз'яснення з боку британського податкового відомства, основні положення якого ми і розкриємо нижче.

Як і багато інших країн, Індонезія зменшує ставку податку з доходів нерезидентів у формі процентів та роялті, якщо отримувач підпадає під умови, визначені договором про уникнення подвійного оподаткування. Однією з найбільш важливих таких умов для надання доступу до договірних переваг є відповідність критеріям бенефіціарного (фактичного) отримувача відповідних видів доходу. Апеляційний суд Сполученого Королівства з метою належного тлумачення відповідного терміна в контексті вимог міжнародних податкових договорів звернувся до опублікованих доповідей ОЕСР та офіційних коментарів до Модельної конвенції ОЕСР. Саме їх висновки лягли в основу рішення суду по справі Індифуд. Наприклад, параграф 35 рішення цитує Доповідь ОЕСР "Міжнародні податкові договори та використання проміжних компаній", в параграфі 14(b) якої вказано, що: "Статті 10-12 Модельної конвенції ОЕСР забороняють обмеження оподаткування в державі джерела дивідендів, процентів та роялті, якщо проміжна компанія не є їх "бенефіціарним отримувачем". Відповідно таке обмеження не є можливим, якщо економічно такий дохід становитиме вигоду особи, яка безпосередньо не володіє ним, проте розмістила в

Розділ 3. Міжнародно-правові засоби запобігання неналежному застосуванню норм міжнародних податкових договорів (на прикладі норм про бенефіціарного отримувача та обмеження надання договірних переваг) ланцюжку між собою і безпосереднім платником доходу проміжну компанію ... В коментарях (до Модельної конвенції ОЕСР. – *П.С.*) у цьому контексті особливо звертається увага на номінальних власників чи агентів. Положення, проте, застосовуватимуться також до інших випадків, в яких особа укладає договори чи приймає зобов'язання, за якими вона має схожу функцію до тих, яку виконує номінальний власник чи агенти. Відповідно проміжна компанія, зазвичай, не може розглядатись як бенефіціарний отримувач, якщо, не дивлячись на формальне право власності на дохід, має обмежені повноваження, які перетворюють її на звичайного адміністратора чи довірену особу”.

Таке пояснення змісту терміна “бенефіціарний отримувач” уточнене в офіційних коментарях до Модельної конвенції ОЕСР в редакції 2005 р. (коментар до п. 2 ст. 11), де зазначається наступне: “Вимога щодо бенефіціарного отримувача включена в зміст п. 2 ст. 11 для уточнення слів “виплачених резиденту”. Очевидно, що держава джерела не зобов'язана відмовлятися від своїх податкових прав щодо процентного доходу лише на тій підставі, що відповідний дохід був безпосередньо отриманий резидентом іншої договірної держави, з якою укладено договір про уникнення подвійного оподаткування. Термін “бенефіціарний отримувач” не може використовуватись у вузькотехнічному сенсі відповідного словосполучення, більше того, він має розумітись в контексті та світлі об'єкту і цілей відповідного міжнародного податкового договору, включно з уникненням від оподаткування та попередженням уникнення та ухилення від оподаткування” [170, с. 169].

У параграфі 42 рішення у справі Індифуд британський суд стверджує: “Факт, що ні емітент, ні НьюКо (проміжна компанія у контексті справи – *П.С.*) не були чи не могли б бути названі довіреними особами, агентами чи номінальними власниками для держателів облігацій чи будь-яких інших осіб стосовно процентів, виплачуваних поручителем, не є переконливим. Те ж саме стосується відсутності у держателів облігацій права на гарантії чи на вимогу щодо процентів, які виплачуються поручителем. Формулювання коментарів ОЕСР та дослідження професора Ф. Бейкера доводять існування “міжнародного фіскального значення” терміна “бенефіціарний отримувач”, яке не може бути отримане з внутрішнього права договірних держав”. Як бачимо, у даному випадку британський суд ефективно застосував “міжнародне

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

фіскальне значення” на противагу тому, що було назване “вузькотехнічним внутрішньодержавним значенням”.

Суд підтримав ту точку зору, відповідно до якої “міжнародне фіскальне значення” терміна “бенефіціарний отримувач” має передбачати звернення до тесту, який вимагає, щоб отримувач “мав повне право безпосередньо отримувати прямі вигоди від доходу”. Зазначається, що якщо отримувачі, як у відповідній справі, є зобов’язаними у юридичному, комерційному чи практичному аспекті передати відповідний дохід, то тоді вони не можуть визнаватись бенефіціарними отримувачами відповідного доходу.

У справі окремо було досліджено і правову форму договору про надання позики і в параграфі 44 зроблено висновок про те, що, виходячи з обставин справи, відповідна правова форма не дозволяє компанії Індифуд отримувати безпосередні вигоди від доходу. Проте далі було використано більш широкий підхід, аніж подібний “технічний і формальний підхід” для визначення сутності використаної схеми в комерційному і практичному сенсі, та встановлено, що “неможливо визначити будь-які обставини, в яких проміжна компанія могла б отримувати будь-яку “пряму вигоду” від отримуваних процентів ... за виключенням випадку фінансування його боргу агентом з виплат (Principal Paying Agent) чи власне компанією-емітентом”. Таке виключення навряд чи може бути описане як “повне право”, необхідне для визнання бенефіціарним отримувачем”. Усі ці тести були використані для визначення того, чи була проміжна компанія бенефіціарним отримувачем доходу.

На цій підставі було сформульовано висновок про те, що ні емітент, ні проміжна компанія не можуть бути визнані бенефіціарними отримувачами доходу і тому не можуть отримувати доступ до договірних переваг, передбачених угодою про уникнення подвійного оподаткування. Такий висновок було також піддано перевірці крізь призму цілей і об’єкту договору про уникнення подвійного оподаткування, що дозволило у параграфі 45 судового рішення стверджувати про відповідність вищезгаданого висновку очевидним цілям та об’єкту договорів про уникнення подвійного оподаткування, укладених Індонезією з Маврикієм та з Нідерландами. Їх основна ціль безпосередньо впливає з їх назви, оскільки вони обидва у назві містять слова “про

Розділ 3. Міжнародно-правові засоби запобігання неналежному застосуванню норм міжнародних податкових договорів (на прикладі норм про бенефіціарного отримувача та обмеження надання договірних переваг) уникнення подвійного оподаткування та запобігання ухиленню від оподаткування щодо податків на доходи”.

На думку британського податкового відомства, у справі Індофуд британський суд не вдався до тлумачення договорів про уникнення подвійного оподаткування крізь призму національного права Маврикія, але використав тлумачення, яке відповідає позиції ОЕСР. При цьому такий підхід в цілому не суперечить існуючій практиці, а тому кардинально і не впливає на неї.

Ключовим для британського податкового відомства є те, що у справі Індофуд британський суд відповідно до позиції, відображеної в коментарях ОЕСР, підтвердив: концепція бенефіціарного отримувача повинна тлумачитись в контексті та в світлі об’єкту і цілей відповідного договору про уникнення подвійного оподаткування, включно запобіганням ухиленню та уникненню від оподаткування, а також передбачає необхідність встановлення комерційного та практичного змісту відповідної операції (серії операцій) та аналіз її правової природи.

На думку британських податківців, у випадку зловживання положеннями міжнародних податкових договорів тлумачення поняття “бенефіціарний отримувач”, яке відповідає його “вузькотехнічному” внутрішньодержавному значенню, призводитиме до порушення об’єкту і цілей міжнародного податкового договору щодо запобігання уникненню та ухиленню від оподаткування. З іншого боку, тлумачення цього ж терміна відповідно до т.зв. “міжнародного фіскального значення” очевидно сприятиме реалізації згаданих цілей міжнародних податкових договорів через виключення з-під сфери їх захисту ситуацій, які є прикладами неналежного використання договірних положень.

Хоча в контексті міжнародних податкових договорів термін “бенефіціарний отримувач” швидше за все буде тлумачитись відповідно до власного “міжнародного фіскального значення”, аніж внутрішньодержавного, британське податкове відомство вважає, що потенційно може виникнути лише невелика кількість випадків, у яких така відмінність матиме реальне значення. До нього буде прикута увага лише в тих випадках, коли сутність операції матиме наслідком неналежне використання відповідного договору про уникнення подвійного оподаткування в світлі його цілей щодо запобігання уникненню чи ухиленню від сплати податків, наприклад, у випадку “договірного

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

шопінгу” (treaty shopping). Останній матиме місце лише у тих випадках, коли “реальний” бенефіціарний отримувач є резидентом держави, з якою Сполучене Королівство або взагалі не має, або має менш сприятливий договір про уникнення подвійного оподаткування, аніж той, який застосовується до проміжної компанії, чи якщо отримувач доходу, в схемі фінансування якого було використано проміжну компанію, є резидентом у такій державі (при цьому не має значення, чи вони самі по собі є фактичними отримувачами). Подібними ситуаціями, на думку британського податкового відомства, вичерпується сфера застосування міжнародного фіскального значення” терміна “бенефіціарний отримувач” [165].

У випадку якщо ж і сама проміжна компанія і “реальний” бенефіціарний отримувач є резидентами держав, з якими Сполучене Королівство має схожі за умовами договори про уникнення подвійного оподаткування, жодних проблемних аспектів не виникає, навіть якщо проміжна компанія, відповідно до “міжнародного фіскального значення” терміна “бенефіціарний отримувач”, не є “реальним” бенефіціарним власником доходу, оскільки в даному випадку не виникатиме ситуації уникнення від оподаткування чи ухилення від оподаткування. Причиною цього є те, що за таких обставин малоімовірно, щоб наслідком відповідної операції було б уникнення від обкладення податком на виплати доходів нерезидентам, оскільки рівень такого податку був би аналогічним як з використанням, так і без використання подібних схем.

Примітно, що у своєму роз’ясненні британське податкове відомство не просто дало загальну оцінку впливу рішення у справі Індифуд на існуючу практику застосування договорів про уникнення подвійного оподаткування, але ще й визначило, як згадане рішення впливатиме на ситуацію в окремих поширених випадках [171]. Наприклад, багато операцій на ринку цінних паперів передбачають залучення компаній спеціального призначення, які не відповідають критеріям бенефіціарного отримувача відповідно до “міжнародного фіскального значення” цього терміна. Як приклад тут може виступати сек’юритизація активів як доволі поширений спосіб отримання фінансування під дебіторську заборгованість. Зазвичай такі схеми передбачають створення компанії спеціального призначення, що здійснює випуск

Розділ 3. Міжнародно-правові засоби запобігання неналежному застосуванню норм міжнародних податкових договорів (на прикладі норм про бенефіціарного отримувача та обмеження надання договірних переваг) облігацій для інвесторів, які є третьою стороною, та, що використовує надходження за такими облігаціями для розрахунку з компанією, яка й ініціювала процес сек'юрітизації активів. Згадана компанія спеціального призначення найчастіше здійснює “переведення” коштів, зароблених на відповідних активах, до держателів облігацій. Якщо подібна компанія є нерезидентом Сполученого Королівства, то у такому випадку можуть виникати проблеми з визнанням її бенефіціарним отримувачем, оскільки вона має вузькі повноваження над отримуваним доходом перед розподілом його серед держателів облігацій. За таких обставин така компанія не відповідає вимогам “міжнародного фіскального значення”.

Британське податкове відомство наполягає на необхідності звернення у таких ситуаціях до цілей договорів про уникнення подвійного оподаткування. На їх думку, за відсутності неналежного використання договірних норм не виникає і потреби у зверненні до “міжнародного фіскального значення” відповідного терміна, оскільки ціль відповідного міжнародного податкового договору може бути досягнута у такій ситуації за використання лише внутрішньодержавного значення терміна “бенефіціарний отримувач”. Відповідно, британські податківці погоджуються, що немає необхідності у зверненні до “міжнародного фіскального значення” концепції бенефіціарного отримувача для заборони у доступі до договірних переваг для держателя облігацій, який отримує дохід безпосередньо від компанії спеціального призначення (реальний отримувач процентів) і який матиме доступ до договірних переваг як резидент держави, з якою Сполучене Королівство має діючий договір про уникнення подвійного оподаткування з нульовою ставкою податку на виплату процентного доходу нерезидентам.

Окремо в роз'ясненні податкового відомства розглядається і ситуація з єврооблігаціями, де передбачено, що не виникає необхідності у зверненні до “міжнародного фіскального значення” терміна “бенефіціарний отримувач” для заборони у доступі до договірних переваг, якщо такі єврооблігації випущені компанією спеціального призначення, яка не є резидентом Сполученого Королівства, причому вимоги до єврооблігацій у контексті оподаткування сформульовані в ст. 987 розділу 19 частини 15 Акта Сполученого Королівства про оподаткування доходів [172].

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

Не меншу увагу приділено і європейським фондам, які в інтересах британських позичальників залучаються у схеми, пов'язані із забезпеченими борговими чи позиковими зобов'язаннями. Найчастіше вони володіють цілим набором активів і випускають кілька класів цінних паперів, дохід від яких безпосередньо відображає дохідність відповідного активу. З цілого ряду причин такі фонди можуть не визнаватись резидентами Сполученого Королівства, а тому потребують використання договірних переваг для отримання процентів за придбаними борговими активами без стягнення податків.

Як і у випадку з використанням компаній спеціального призначення, багато відповідних схем не відповідають вимогам, передбаченим “міжнародним фіскальним значенням” терміна “бенефіціарний отримувач”. Пов'язано це з тим, що відповідні фонди часто мають доволі обмежені повноваження щодо доходу, підтвердженням чому є обсяг їх зобов'язань перед інвесторами. Звідси стає очевидним, що такі фонди можуть не отримати статусу “бенефіціарного отримувача” у контексті “міжнародного фіскального значення” згаданого терміна.

Разом з тим британське податкове відомство знову наполягає на обов'язковому врахуванні цілей договорів про уникнення подвійного оподаткування. За відсутності неналежного використання договірних норм немає потреби і у зверненні до “міжнародного фіскального значення” терміна “бенефіціарний отримувач”. У цьому випадку достатньо і внутрішньодержавного тлумачення згаданого поняття.

Не залишились поза увагою і синдикувані позики. Позика, яка видана в процесі здійснення звичайної банківської діяльності і яка в подальшому передбачає залучення додаткових позичальників, навряд чи структуруватиметься з використанням відповідних схем виключно з метою отримання договірних переваг. Таке наступне залучення іншої групи позичальників не змінює поглядів британських податківців щодо можливості застосування “міжнародного фіскального значення” у контексті першої операції щодо надання позики.

Разом з тим неналежне використання договірних норм матиме місце в тих ситуаціях, де кредитори, які не потрапляють у сферу дії міжнародних податкових договорів Сполученого Королівства, надають таку позику через конкретний банк-кредитор, який знаходиться під юрисдикцією однієї з договірних держав. Британське податкове відомство не визнаватиме подібну практику організації синдиката

Розділ 3. Міжнародно-правові засоби запобігання неналежному застосуванню норм міжнародних податкових договорів (на прикладі норм про бенефіціарного отримувача та обмеження надання договірних переваг)
елементом звичайного порядку здійснення банківської діяльності – розміщення у такому випадку банка-кредитора слугує меті отримання доступу до договірних переваг, які іншим чином не можуть бути отримані.

Нижче ми додатково розглянемо кілька прикладів використання на практиці підходу, запропонованого британським податковим відомством, до оподаткування доходів від використання боргових інструментів [173]. Загальним принципом у цьому контексті залишається те, що неналежне використання договірних норм зазвичай не фіксується у тих ситуаціях, де розміщення в ланцюгу проміжного кредитора не сприяло встановленню більш прийнятної ставки податку на виплату доходів нерезидентам у формі процентів, що виплачуються британськими позичальниками, порівняно з тією, яка б існувала за відсутності такого проміжного кредитора.

Приклад 1. Сек'юритизація з використанням офшорної компанії спеціального призначення, яка випустила облігації, що котируються на фондовій біржі.

За умовами угоди про сек'юритизацію компанія спеціального призначення створюється в Ірландії. Вона набуває певні активи в Сполученому Королівстві, випускаючи при цьому облігації, що котируються на фондовій біржі, а це становить підставу для звільнення від оподаткування виплат процентів на користь нерезидентів. Відповідно до такої схеми проценти з Сполученого Королівства виплачуються компанії спеціального призначення, яка далі виплачує їх держателям облігацій, які можуть знаходитись у різних державах світу.

Така компанія спеціального призначення не може бути “бенефіціарним отримувачем” у рамках “міжнародного фіскального значення”, що пов'язано з її обмеженими повноваженнями щодо отримованого доходу та власними зобов'язаннями перед держателями облігацій.

За таких обставин малоімовірно, щоб ціллю відповідної угоди було уникнення податку з виплат доходів нерезидентам, оскільки розмір такого податку в Сполученому Королівстві є аналогічним як з використанням такої компанії спеціального призначення (за умовами договору про уникнення подвійного оподаткування між Ірландією та Сполученим Королівством з нульовою ставкою), так і без нього.

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

Відповідно британське податкове відомство вважає недоцільним оспорювати зменшення податку на виплати доходів нерезидентам, який інакше сплачувався з процентів, які виплачуються з території Сполученого Королівства на користь компанії спеціального призначення, на підставі невідповідності “міжнародному фіскальному значенню” терміна “бенефіціарний отримувач”.

При оцінці цілі та наслідків залучення компанії спеціального призначення обов’язково необхідно враховувати інші витрати та діяльність такої компанії в цілому. Проте витрати, які отримані від фінансування, але є побічними в контексті цілей такого фінансування (наприклад, хедждингові витрати), у цілому не змінюють вищевикладену позицію британських податківців.

Приклад 2. Отримання доступу до ринку цінних паперів з використанням компанії спеціального призначення, зареєстрованої в США.

Компанія спеціального призначення реєструється в США для того, щоб надати позичальникам за межами США доступ до відповідного ринку цінних паперів. Відповідно до інструкцій британського позичальника така компанія випускає дисконтні цінні папери та спрямовує відповідні кошти британському позичальнику через механізм позики.

Така компанія не може визнаватись бенефіціарним отримувачем у “міжнародному фіскальному значенні” цього терміна, оскільки вона має обмежені повноваження щодо отримуваного доходу і зобов’язана перерозподіляти його держателям облігацій, а тому навряд чи безпосередньо отримує прямі вигоди від такого доходу.

Однак за таких обставин малоімовірно, щоб метою відповідної схеми було уникнення британського податку на виплату доходів нерезиденту, оскільки його розмір є однаковим як у випадку використання відповідної компанії спеціального призначення (зважаючи на положення договору про уникнення подвійного оподаткування між Сполученим Королівством і США, який передбачає нульову ставку на виплату доходів резидентам договірних сторін), так і без такого (зважаючи на те, що відповідний британський податок не стягується у ситуаціях з дисконтними цінними паперами). Відповідно британське податкове відомство вважає недоцільним оспорювати зменшення податку на виплати доходів нерезидентам, який інакше сплачувався б з

Розділ 3. Міжнародно-правові засоби запобігання неналежному застосуванню норм міжнародних податкових договорів (на прикладі норм про бенефіціарного отримувача та обмеження надання договірних переваг) процентів, які виплачуються з території Сполученого Королівства на користь компанії спеціального призначення, на підставі невідповідності такої компанії спеціального призначення “міжнародному фіскальному значенню” терміна “бенефіціарний отримувач”.

Приклад 3. Отримання доступу до групового фінансування з країни, яка не має укладеного зі Сполученим Королівством договору про уникнення подвійного оподаткування, з використанням люксембурзької проміжної компанії.

Доступ до договірних переваг, передбачених договором про уникнення подвійного оподаткування між Сполученим Королівством та Люксембургом, прагне отримати люксембурзька компанія за позицією, яка надана нею британському груповому позичальнику, стосовно виплачуваних процентів. У цій ситуації: 1) люксембурзька компанія була заснована (або введена до складу групи) спеціально для цілей такої внутрішньогрупової позики і оподатковується її дохід у формі невеликої маржі за адміністрування позики; 2) позика фінансується філіалом з держави, яка не має договору про уникнення подвійного оподаткування зі Сполученим Королівством; 3) угода між відповідним філіалом і люксембурзькою компанією передбачає, що процентна позика має надаватись на території Сполученого Королівства; 4) відповідно, проценти, які виплачуються з території Сполученого Королівства через люксембурзьку компанію, мають бути спрямовані до відповідного філіалу.

Проміжна компанія не є бенефіціарним отримувачем відповідного доходу в рамках “міжнародного фіскального значення”, оскільки має чіткі обов’язки перенаправити такі проценти до іншої компанії.

Умови угод про надання позик показують, що процентний дохід призначений для філіалу в країні, з якою у Сполученого Королівства відсутній договір про уникнення подвійного оподаткування. Очевидно, що однією з головних цілей у цьому випадку стало уникнення податку з виплат доходів нерезидентам, який інакше сплачувався б з процентів, що належать філіалу в іншій країні. Відповідно такий процентний дохід не підпадатиме під дію договору про уникнення подвійного оподаткування між Сполученим Королівством і Люксембургом.

Приклад 4. Отримання доступу до групового фінансування з країни, яка має укладений зі Сполученим Королівством договір про

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

уникнення подвійного оподаткування, з використанням люксембурзької проміжної компанії.

Фактичні обставини ті ж самі, що і в прикладі 3, за виключенням того, що фінансування здійснюється за рахунок компанії в США, яка безпосередньо і отримує процентний дохід з території Люксембургу. Якщо проценти безпосередньо спрямовуються на користь резидента США, то вони підпадатимуть під дію звільнень, передбачених положеннями договору про уникнення подвійного оподаткування між США та Сполученим Королівством. Хоча у цій ситуації люксембурзька компанія і не визнаватиметься бенефіціарним отримувачем у контексті “міжнародного фіскального значення”, усе ж ця деталь не має істотного значення, оскільки не впливає безпосередньо на розмір британського податку з виплат доходу нерезидентам. Аналогічний висновок не міг би бути поширений на ситуації, в яких платник податків з США надав фінансування проміжній компанії, яка потім через позику надала б відповідні кошти компанії в Люксембурзі.

Як бачимо, британське податкове відомство з метою уникнення непорозумінь та усунення невизначеності чітко висловило власне бачення перспектив використання “міжнародного фіскального значення” терміна “бенефіціарний отримувач”. При цьому його фахівці не обмежились формальною фіксацією відповідних положень, а ще й проілюстрували механізм їх використання на прикладі поширених у британській діловій практиці ситуацій, що має бути позитивно оцінено платниками податків.

Сферу застосування “міжнародного фіскального значення” концепції бенефіціарного отримувача ними було обмежено виключно ситуаціями, пов’язаними з неналежним використанням положень договорів про уникнення подвійного оподаткування. Причому встановлення такого “неналежного використання” договірних норм передбачає обов’язкове врахування об’єкта та цілей відповідних міжнародних податкових договорів, а саме – запобігання уникненню і ухиленню від оподаткування. Наприклад, неналежне використання договірних норм матиме місце у ситуації, в якій “реальний” бенефіціарний отримувач є резидентом держави, з якою Сполучене Королівство або взагалі не має, або має менш сприятливий договір про уникнення подвійного оподаткування, аніж той, який застосовується до проміжної компанії. Якби такий “реальний” бенефіціарний отримувач був резидентом

Розділ 3. Міжнародно-правові засоби запобігання неналежному застосуванню норм міжнародних податкових договорів (на прикладі норм про бенефіціарного отримувача та обмеження надання договірних переваг)

держави, з якою Сполучене Королівство має договір про уникнення подвійного оподаткування, подібний за своїми умовами до того, який застосовується до проміжної компанії, то неналежного використання договірних норм не фіксувалось би, оскільки очевидною була б відсутність цілі уникнення від оподаткування з боку бенефіціарного отримувача. Тобто в останньому випадку, незважаючи на невідповідність “міжнародному фіскальному значенню” терміна “бенефіціарний отримувач”, негативні наслідки для компанії-нерезидента не наступатимуть, тобто виплати їй пасивних видів доходів оподатковуватимуться відповідно до правил міжнародного податкового договору.

Описаний підхід британського податкового відомства є доволі виправданим, оскільки не створює додаткових перешкод для залучення фінансування з-за меж Сполученого Королівства для власних резидентів та адекватно обмежує практику неналежного використання договірних норм. Доцільним могло б бути його використання і в українських реаліях, оскільки буквальне тлумачення ст. 103 Податкового кодексу України передбачає відмову для нерезидентів у доступі до договірних переваг за відсутності підстав для їх визнання бенефіціарними отримувачами доходу, незалежно від того, чи переслідувалась при цьому ціль запобігання уникненню від оподаткування, що негативно впливає на ділову активність і не враховує особливостей сучасних механізмів залучення фінансування. Таким чином, у сучасних законодавчих реаліях вітчизняні суб’єкти господарювання є обмеженими у виборі форм залучення фінансування через занадто суворі вимоги ст. 103 Податкового кодексу України. Однак така ситуація потребує виправлення, зважаючи на світову економічну кризу та необхідність стимулювання інвестицій у вітчизняну економіку.

Як уже зазначалось, положення про бенефіціарного отримувача з’явились у вітчизняному податковому законодавстві лише з прийняттям Податкового кодексу України. При цьому варто зауважити, що, слідуючи прикладам провідних країн світу, Україна зарезервувала положення про бенефіціарного отримувача щодо виплат пасивних видів доходів нерезидентам у цілому ряді договорів про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна (наприклад, ст. 10–12 договору з Австрією, з Ізраїлем, з Францією). Однак ці положення фактично не застосовувались через відсутність у внутрішньому законодавстві як

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

самого поняття “бенефіціарний отримувач”, яке зазвичай не тлумачиться в рамках міжнародних податкових договорів, так і власне порядку його застосування у процесі правового регулювання відносин за участі нерезидентів.

У п. 103.2 ст. 103 Податкового кодексу України як обов’язкової умови застосування особою (податковим агентом) звільнення від оподаткування або зменшеної ставки податку, передбачених міжнародним договором України на час виплати доходу нерезиденту, встановлено підтвердження таким нерезидентом того, що він є бенефіціарним (фактичним) отримувачем доходу і резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України. У цьому контексті на особливу увагу заслуговує використання законодавцем терміна “міжнародний договір України”, що повністю узгоджується з вимогами Закону України “Про міжнародні договори України” від 29 червня 2004 р. № 1906-IV. Проте в системі міжнародних податкових договорів окремо виділяються договори, які не можуть бути “міжнародними договорами України”, оскільки укладені іншим суб’єктом міжнародного права, проте є обов’язковими для виконання на території України – це договори про уникнення подвійного оподаткування, які були укладені ще за часів СРСР і зберігають свою чинність відповідно до ст. 6 і 7 Закону України “Про правонаступництво” від 12 вересня 1991 р. № 1543-XII (договори з Іспанією, Кіпром, Малайзією, Японією). Як аргумент на користь того, що договори колишнього СРСР не можуть бути включені до змісту поняття “міжнародний договір України”, додатково слугує і той факт, що згідно зі ст. 1 Закону України “Про міжнародні договори України” його норми поширюють свою дію лише на ті договори, які були укладені відповідно до Конституції України та вимог відповідного закону. Зрозуміло, що ні першому, ні другому критерію договори колишнього СРСР відповідати не можуть.

Існуюча невизначеність щодо можливості застосування положень про бенефіціарного отримувача відповідно до вимог ПК України до ситуацій, в яких використовуються договори колишнього СРСР, лише поглиблюється у випадку звернення до тексту таких міжнародних договорів. Так, договір з Кіпром у частині виплат пасивних видів доходу (дивідендів, процентів, роялті) не передбачає можливості обмеження надання договірних переваг нерезиденту на підставі застосування договірною державою положень внутрішнього законодавства

Розділ 3. Міжнародно-правові засоби запобігання неналежному застосуванню норм міжнародних податкових договорів (на прикладі норм про бенефіціарного отримувача та обмеження надання договірних переваг) щодо бенефіціарного отримувача. При цьому необхідно враховувати, що згідно зі ст. 27 Віденської конвенції 1969 р. Україна не може посилатись на положення внутрішнього законодавства як на підставу невиконання нею договору, зокрема, і договорів про уникнення подвійного оподаткування в частині надання доступу до договірних переваг.

Наша держава не є унікальною у контексті проблеми застосування договірних обмежень на підставі внутрішнього законодавства до договорів про уникнення подвійного оподаткування. Тому корисним могло б стати звернення до міжнародного досвіду вирішення подібних ситуацій.

У цілому можна виокремити два альтернативні варіанти:

1) у справі Д'єболь Куртаж (Diebold Courtage) суд Франції (Conseil d'État) мав розглянути ситуацію з виплатою роялті французькою компанією на користь партнерства в Нідерландах, яке більше 60 % отриманих доходів, у свою чергу, виплачували швейцарській пов'язаній компанії. Основним питанням стало те, чи можуть бути у подібних обставинах застосовні положення договору про уникнення подвійного оподаткування між Францією та Нідерландами, оскільки згадане партнерство не визнавалось резидентом останньої з двох країн. Причиною цього було те, що партнерство не вважалось платником податків на території Нідерландів, а тому і не могло підпадати під договірне визначення поняття "резидент". Відповідь суду була позитивною, так як партнерство було визнано "фіскально прозорим утворенням", а його партнери як резиденти Нідерландів повністю відповідали критеріям резидента за відповідним міжнародним договором. Незважаючи на відсутність у договорі між Францією та Нідерландами згадок про бенефіціарного отримувача, фіскальні органи спробували відмовити у наданні договірних переваг на підставі того, що справжнім отримувачем доходу є саме швейцарська, а не нідерландська компанія. Однак надати належні докази фіскальні органи Франції в обґрунтування своєї позиції не змогли. Примітно те, що в своєму рішенні французький суд не відкинув позицію фіскальних органів щодо бенефіціарного отримувача, проте не визнав її на підставі відсутності належних доказів. Звідси логічно припустити, що концепція бенефіціарного отримувача може бути застосовною навіть у тих ситуаціях, де договори про уникнення подвійного оподаткування не містять безпосередньої згадки про бенефіціарного отримувача [174, с. 219; 175,

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

с. 328]. У будь-якому випадку, робить висновок Б. Готьєр, для французького суду факт того, що договір про уникнення подвійного оподаткування містить положення про включення до сфери дії договору лише резидентів договірних сторін, визнається достатньою підставою для заборони доступу до договірних переваг, якщо відповідні договірні положення використовуються в неналежний спосіб, зокрема, в ситуаціях з посередницькими структурами, єдиною метою яких є надання доступу третій стороні до передбачених міжнародним податковим договором переваг. Викладене дозволяє припустити, що у Франції концепція бенефіціарного отримувача пов'язується з теорією зловживання правом (*abuse of law*) [174, с. 220];

2) окремі країни не вважають за доцільне обмежувати надання переваг за договорами про уникнення подвійного оподаткування на підставі положення про бенефіціарного отримувача, закріпленого у внутрішньому законодавстві договірної держави. Такої позиції дотримується Польща, яка в договорах з Францією (ст. 11 (оподаткування процентів) і 12 (оподаткування роялті), Італією (ст. 10 (оподаткування дивідендів) та Іспанією (ст. 10 (оподаткування дивідендів), 11 (оподаткування процентів), 12 (оподаткування роялті) не закріпила положення про бенефіціарного отримувача, а тому надає договірні переваги звичайним отримувачам доходу, які підпадають під визначення резидентів іншої договірної держави [176, с. 648]. Схожою є практика надання договірних переваг і в Індії, ряд договорів якої, зокрема, з Фінляндією (щодо оподаткування дивідендів і процентів), Сирією (щодо оподаткування пасивних доходів), Замбією (щодо оподаткування пасивних доходів), Танзанією (щодо оподаткування пасивних доходів), також не містить згадок про можливість обмеження договірних переваг на основі критерію бенефіціарного отримувача. Підтвердженням цьому може бути позиція Верховного суду Індії у справі Індійський Союз проти Азادی Бакхао Ендолана, рішення у якій було винесене у 2003 р.: “Якщо б існував намір заборони у доступі до переваг за договором про уникнення подвійного оподаткування для національних осіб третьої держави, то тоді відповідне положення про обмеження такої поведінки мало б бути включене в текст”. Далі судді привели приклад ст. 24 договору про уникнення подвійного оподаткування між Індією та США, який містив чітке положення про обмеження надання договірних переваг. Звідси вони зробили висновок про те, що за

Розділ 3. Міжнародно-правові засоби запобігання неналежному застосуванню норм міжнародних податкових договорів (на прикладі норм про бенефіціарного отримувача та обмеження надання договірних переваг)
відсутності подібних положень в аналогічному договорі з Маврикієм, які б забороняли резидентам третіх держав у доступі до договірних переваг, останні не можуть бути позбавлені договірних переваг [106].

Як бачимо, на практиці доволі складно визначити, яким шляхом піде український суд у випадку, якщо перед ним постане необхідність у вирішенні питання про правомірність відмови у наданні договірних переваг нерезиденту на основі невідповідності критерію бенефіціарного отримувача, якщо такої можливості не передбачено в самому договорі про уникнення подвійного оподаткування. На нашу думку, у цьому контексті необхідно враховувати, що згідно зі ст. 26 Віденської конвенції 1969 р. Україна зобов'язана добросовісно виконувати взяті на себе міжнародні зобов'язання, а отже, повинна надати відповідні договірні переваги, не зважаючи на положення внутрішнього законодавства. З урахуванням вимог міжнародного права можна припустити, що найоптимальнішим варіантом вирішення означеної проблеми могло б стати або прийняття змін до відповідних статей договору про уникнення подвійного оподаткування, або ж укладання компетентними органами договірних сторін додаткового протоколу, який би передбачав можливість використання тесту на відповідність критеріям бенефіціарного отримувача згідно з Податковим кодексом України.

Іншим варіантом вирішення питання про можливість застосування обмежень у наданні договірних переваг могло б стати формування узгодженої судової практики з відповідного питання. Її відправною точкою могло б стати те, що у п. 1 резолютичної частини рішення у справі № 18-рп/2004 від 1 грудня 2004 р. Конституційний Суд України до числа загальноправових засад однозначно включив принцип добросовісності. У такому випадку доволі обґрунтованою стає відмова у наданні договірних переваг на основі невідповідності критерію бенефіціарного отримувача, незалежно від того, чи передбачає сам договір про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна таку можливість чи ні. Але при цьому необхідно враховувати, що реалізація такого підходу виправдовуватиме себе лише у ситуаціях, де існують обґрунтовані підозри у неналежному використанні відповідних договірних норм, що безпосередньо суперечить принципу добросовісності. Концептуально таке вирішення проблеми є схожим за змістом на підхід французьких судових органів, описаний вище.

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

У всіх інших випадках навряд чи може бути обґрунтованою відмова у наданні переваг за договором про уникнення подвійного оподаткування, якщо сам договір не передбачає такої можливості. І тому державні органи влади України зобов'язані надавати договірні переваги відповідним нерезидентам, які претендуватимуть на їх отримання і відповідатимуть встановленим у договорі вимогам.

Додаткові труднощі на практиці може викликати і те, що законодавець істотно розширив сферу застосування концепції бенефіціарного отримувача у Податковому кодексі України порівняно з більшістю договорів про уникнення подвійного оподаткування. Пов'язано це насамперед з тим, що вітчизняні компетентні органи у процесі розробки і узгодження тексту відповідного міжнародного договору найчастіше беруть за основу або Модельну конвенцію ОЕСР, або Типову конвенцію ООН. Однак і перший, і другий модельні акти обмежують сферу застосування концепції бенефіціарного отримувача виключно такими видами пасивних доходів, як дивіденди, проценти та роялті, на відміну від Податкового кодексу України. Вітчизняний законодавець вирішив не обмежувати дію положень про бенефіціарного отримувача виключно пасивними доходами і закріпив у п. 103.3 ст. 103 Податкового кодексу України фактично невичерпний перелік доходів нерезидента, під час яких необхідно підтверджувати відповідність критерію бенефіціарного отримувача. Однак за відсутності чіткої вказівки про обмеження сфери застосування такого положення виключно ситуаціями, в яких договірними нормами безпосередньо передбачено можливість застосування критерію бенефіціарного отримувача, правомірність відповідних положень внутрішнього законодавства є щонайменше сумнівною у світлі вимог права міжнародних договорів. Підставою для такого твердження є, знову ж таки, ст. 26 Віденської конвенції 1969 р., яка чітко визначає обов'язок держав виконувати свої договірні зобов'язання добросовісно, тобто у суворій відповідності з буквою і духом міжнародного договору. У цьому контексті виникає необхідність у внесенні відповідних змін до Податкового кодексу України, які б обмежували сферу застосування положень про бенефіціарного отримувача лише пасивними доходами, а щодо інших видів доходів нерезидента – лише у випадку, якщо це передбачено відповідним договором про уникнення подвійного оподаткування.

Варто зазначити, що і з економічної точки зору виправданість описаного вище підходу законодавця також є доволі неоднозначною.

Розділ 3. Міжнародно-правові засоби запобігання неналежному застосуванню норм міжнародних податкових договорів (на прикладі норм про бенефіціарного отримувача та обмеження надання договірних переваг)

Так, Ф. Бейкер, досліджуючи питання про можливість розширення сфери дії концепції бенефіціарного отримувача у контексті положень Типової конвенції ООН визнавав, що найбільш виправданим відповідне розширення може бути за рахунок договірних положень щодо оподаткування приросту капіталу (п. 6 ст. 13), капіталу (п. 4 ст. 22), інших доходів (ст. 21), прибутку підприємств (ст. 7) та особистих незалежних послуг (ст. 14). Але при цьому наполягав на необхідності проведення додаткової роботи щодо доцільності такого розширення у сфері дії концепції бенефіціарного отримувача на основі поширеності практики неналежного використання відповідних договірних норм з метою запобігання неефективності пропонованих змін та їх надмірній формалізації. Адже він визнає, що небезпека неналежного використання договірних норм є очевидною і зрозумілою насамперед щодо оподаткування пасивних доходів, на відміну від інших положень. Наприклад, доволі складно визначити, наскільки обґрунтованим буде застосування концепції бенефіціарного отримувача до ситуацій з використанням договірних норм щодо оподаткування доходів від капіталу і від приросту капіталу, які текстуально відтворюють п. 4 ст. 22 та п. 6 ст. 13 Типової конвенції ООН. Адже виникають труднощі теоретичного характеру у застосуванні концепції бенефіціарного отримувача до тих видів доходу, які не передбачають руху капіталу, на відміну від дивідендів, процентів чи роялті, а є приростом капіталу чи доходом від відчуження активів [136, с. 32–33].

**3.2 Договірні положення
про обмеження переваг у практиці США:
сутність та характеристики**

Згідно з Порядком денним асоціації Україна-ЄС для підготовки та сприяння імплементації Угоди про асоціацію від 23 листопада 2009 р. наша держава взяла на себе завдання з “покращення міжнародного податкового співробітництва з метою посилення ефективного управління у податковій сфері” [177]. Ключове значення у цьому контексті належить заходам стосовно обмеження практики платників податків щодо використання міжнародних податкових договорів у неналежний спосіб, яка набула загрозливих масштабів. Адже, за підрахунками експертів, в Україні щорічні бюджетні втрати від одного лише договору

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

про уникнення подвійного оподаткування з Кіпром можуть становити до 3 млрд доларів США [178].

Реалізація поставленого завдання вимагає від української влади врахування кращого позитивного досвіду розвинених країн. При цьому на особливу увагу однозначно заслуговує досвід США. Обумовлено це тим фактом, що саме США стали однією з перших держав, які звернули увагу на неприпустимість практики неналежного використання положень договорів про уникнення подвійного оподаткування [179, с. 41]. Донині ставлення США залишається непримиримим до використання договірних норм з боку недобросовісних платників податків.

Обмеження доступу до договірних переваг не є новим об'єктом досліджень у зарубіжній науці податкового права, підтвердженням чому є, зокрема, роботи С. ван Вігеля [29], Л. де Бро [115], Ф. Боррего [180], Д. Бермана, Дж. Хайнса [181]. Разом з тим, у вітчизняній науці податкового права інтерес до дослідження подібної тематики знаходиться лише на стадії зародження, але можна очікувати на зростання кількості робіт щодо обмеження доступу до договірних переваг у найближчому майбутньому, зважаючи на потреби практики.

Поява перших комплексних і всеохоплюючих положень про обмеження доступу до переваг у договорах США про уникнення подвійного оподаткування була зумовлена поширенням серед платників податків практики недобросовісного використання вигідних договірних норм при використанні тих чи інших схем господарських операцій (treaty shopping). Однією з класичних форм такої недобросовісної поведінки може бути використання пов'язаних осіб, які є резидентами однієї договірної держави для здійснення капіталовкладень в іншу договірну державу. Яскравою ілюстрацією такої практики є справа Айкен Індастріс Ай-Ен-Сі проти Комісара. Згідно з обставинами справи дочірня компанія, яка є резидентом США, отримала позику від своєї материнської компанії, яка, у свою чергу, є резидентом Багамських островів. Потім ця материнська компанія здійснила переуступку відповідних боргових зобов'язань пов'язаній з нею компанії, що є резидентом Гондурасу, на тих самих умовах (графік виплат і ставка проценту), на яких кошти були надані дочірній компанії в США. На час проведення відповідних операцій США мали договір про уникнення подвійного оподаткування з Гондурасом, який передбачав нульову ставку податку на

Розділ 3. Міжнародно-правові засоби запобігання неналежному застосуванню норм міжнародних податкових договорів (на прикладі норм про бенефіціарного отримувача та обмеження надання договірних переваг)

доходи у вигляді процентів у випадку виплати їх на користь компаній Гондурасу, але не мали такого договору з Багамськими островами. Звідси стає очевидним, що основною метою появи компанії, яка є резидентом Гондурасу, в описаній схемі було ніщо інше як отримання доступу до договірних переваг [182, с. 56]. Така практика не передбачає наявності будь-яких інших ділових цілей для здійснення відповідних операцій за описаною схемою, крім зменшення рівня податкового навантаження в державі джерела, що завдає останній додаткових втрат у сумі податкових надходжень.

Перед урядом США постало складне завдання щодо припинення практики перетворення двостороннього міжнародного податкового договору на “договір зі світом” [183, с. 65]. Варто зазначити, що підхід уряду США до протидії практиці використання договірних норм з боку недобросовісних платників податків істотно відрізнявся в різних історичних проміжках у відповідь на появу все більш складних схем податкового планування. Американський правовий інститут вирізняє такі підходи в рамках міжнародних податкових договорів, як використання спеціальних заходів, встановлення основної мети операцій платника податків та всебічний підхід [29, с. 225]. Перший з них передбачає визначення тих внутрішніх податкових режимів у договірній державі, які створюють сприятливі можливості для резидентів третіх країн створювати юридичні особи в такій договірній державі з метою використання їх для отримання доходу зі США (наприклад, податковий режим холдингових компаній, зареєстрованих на Нідерландських Антильських островах на початку 1960-х рр.). Такі резиденти договірної держави виключаються з-під дії договірних переваг з боку США. Очевидно, що у цьому випадку сфера дії положення про обмеження надання договірних переваг істотно звужена, що знижує і їх ефективність у боротьбі з неналежним використанням міжнародних податкових договорів. Другий підхід передбачає необхідність урахування суб’єктивного наміру платника податків (*principal purpose*), встановити який є неабияк складно для представників податкових органів. З цієї причини випадки його використання поступово і постійно знижуються, сприяючи ширшому застосуванню третього підходу [184, с. 324]. Останній підхід передбачає використання певного набору спеціальних тестів, заснованих на об’єктивних критеріях, таких як тести на ерозію податкової бази, на активну діяльність та ін. Одним із пер-

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

ших, відповідно до цього підходу в договірній практиці США, при обмеженні надання договірних переваг став використовуватись тест на власність. Так, положення про інвестиційні холдингові компанії в договорах США про уникнення подвійного оподаткування з Єгиптом (1981), Кореєю (1979), Марокко (1981), Норвегією (1972) та Тринідадом і Тобаго (1970) містили заборону на надання договірних переваг корпораціям, що більш ніж на 25 відсотків належали фізичним особам, які є нерезидентами, та що підпадають під ефективну ставку оподаткування значно нижчу, аніж загальна з причини застосування спеціальних заходів у державі свого резидентства [185, с. 79]. Разом з тим, такі положення до 1981 р. не мали широкого застосування в договірній практиці США і лише з включенням оновленої ст. 16 у Модельну податкову конвенцію США, яка вперше була опублікована 16 червня 1981 р., практика використання відповідних положень набула системного і постійного характеру [186, с. 183]. Відтоді всі договори США, які укладались або переглядались, вже містили відповідні положення, що передбачали використання саме третього підходу. Вони функціонують як допоміжні стосовно статей договорів про уникнення подвійного оподаткування, присвячених встановленню узгодженого розуміння сторонами поняття “резидентство” [187, с. 151].

У сучасному варіанті типовий зміст положення про обмеження надання договірних переваг наведено у ст. 22 Модельної податкової конвенції США, остання редакція якої побачила світ у 2006 р. [188, с. 31–34]. При цьому варто зауважити, що сам текст відповідного положення у конкретному договорі США про уникнення подвійного оподаткування може відрізнитись від запропонованого варіанта у Модельній податковій конвенції США. Причиною цього насамперед є те, що зміст таких норм безпосередньо залежить від волі договірних сторін, їх рівня економічних взаємозв'язків та потреб. Наприклад, США не погодились на пропозиції Австрії під час ведення перемовин про укладення нового міжнародного податкового договору на включення положення, яке б дозволяло певною мірою заміну австрійських резидентів резидентами з інших держав-членів ЄС у цілях забезпечення відповідності вимогам тестів щодо рівня участі та щодо ерозії податкової бази без порушення вимог *acquis communautaire*. Ще до надходження пропозиції від Австрії США включили аналогічне положення

Розділ 3. Міжнародно-правові засоби запобігання неналежному застосуванню норм міжнародних податкових договорів (на прикладі норм про бенефіціарного отримувача та обмеження надання договірних переваг)
у договір про уникнення подвійного оподаткування з Нідерландами [184, с. 319].

Типова структура положення про обмеження надання договірних переваг включає в себе [189, с. 63]:

– параграф 1 – встановлює загальне правило, за яким резиденти договірних держав мають доступ до відповідних переваг лише в тому обсязі, який встановлений у відповідній статті;

– параграф 2 – містить перелік ознак резидента договірної держави, які є достатніми для отримання доступу до всіх договірних переваг;

– параграф 3 – передбачає, що незважаючи на те, чи особа відповідає вимогам, встановленим у параграфі 2, вона може отримати доступ до договірних переваг стосовно конкретних видів доходу при умові активної торгової чи підприємницької діяльності;

– параграф 4 – надає право компетентним органам договірної держави, яка надає договірні переваги, дозволяти доступ до них, навіть якщо особа не змогла довести свою відповідність критеріям, наведеним у параграфах 2 і 3, але обов'язковою умовою при цьому є наявність інших ділових цілей, аніж просто отримання доступу до договірних переваг;

– параграф 5 – містить тлумачення наведених у статті термінів з метою забезпечення їх визначеності й правильного розуміння.

Ключову роль у сучасних положеннях про обмеження надання договірних переваг відіграють тести на публічне розміщення акцій на фондових ринках, на власність/ерозію податкової бази та на активну торгівлю або підприємницьку діяльність [185, с. 79]. Їх увага зосереджена насамперед на юридичних особах, оскільки фізичні особи визнаються такими, що мають повноцінний доступ до договірних переваг. Окреме виключення зроблене для органів державної влади та місцевого самоврядування, а також для організацій, які створені виключно для задоволення релігійних, добродійних, наукових, мистецьких чи освітніх потреб і пенсійних фондів. Вони теж визнаються такими, що мають повний доступ до договірних переваг (з окремими вимогами у випадку пенсійних фондів).

Тест на публічне розміщення акцій на фондових ринках складається з двох частин (залежно від виду резидента, до якого він застосовується). По-перше, він передбачає, що компанія, основний клас акцій

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

(principal class of shares) якої регулярно є предметом публічного продажу на одній чи більше визнаних договірними сторонами фондових біржах, може отримати доступ до повного обсягу договірних переваг при дотриманні однієї з таких вимог: 1) основний клас акцій компанії переважно є предметом продажу на одній чи більше фондових біржах, розміщених у договірній державі, резидентом якої і є сама компанія; 2) основне місце управління компанії та контролю над нею знаходиться в тій договірній державі, резидентом якої вона є. По-друге, дочірні компанії резидентів можуть аналогічно отримати повноцінний доступ до договірних переваг, якщо щонайменше 50 % голосів і сукупної вартості акцій у такій компанії належить прямо або опосередковано п'яти чи менше компаніям, які визнані такими, що мають доступ до договірних переваг відповідно до вимог першої частини тесту за умови, що у випадку опосередкованого володіння акціями кожен проміжний власник є резидентом будь-якої з договірних держав [188, с. 31].

Якщо платник податків не відповідає вимогам критеріїв тесту на публічне розміщення акцій на фондових ринках, то він має пройти тест на власність/ерозію податкової бази, який теж містить у собі дві пов'язані між собою вимоги, відповідність обом з яких надає доступ до договірних переваг.

Перша вимога стосується того, що не менше 50 % голосів та сукупної вартості акцій у щонайменше половині днів відповідного податкового року має належати резидентам договірної держави, причому у випадку опосередкованого володіння кожен проміжний власник має бути резидентом тієї ж договірної держави. Коло резидентів договірної держави у цьому контексті обмежене: 1) фізичними особами; 2) звільненими від оподаткування організаціями, які створені виключно для задоволення релігійних, добродійних, наукових, мистецьких чи освітніх потреб і пенсійних фондів; 3) органами державної влади та місцевого самоврядування; 4) компаніями, які відповідають вимогам тесту на публічне розміщення акцій на фондових ринках (за виключенням дочірніх підприємств).

Друга вимога встановлює ліміт у 50 % загального доходу резидента для платежів, які виплачуються або нараховуються у відповідному податковому році на користь нерезидентів, що володіють прямо

Розділ 3. Міжнародно-правові засоби запобігання неналежному застосуванню норм міжнародних податкових договорів (на прикладі норм про бенефіціарного отримувача та обмеження надання договірних переваг) або опосередковано таким резидентом, за умови вираховування таких платежів у цілях оподаткування в державі резидентства, тобто державі джерела доходу.

Тест на активну торгіву або підприємницьку діяльність використовується, якщо особа не змогла отримати доступ до повного обсягу договірних переваг, проте ще може скористатися окремими з них стосовно конкретного виду доходу. Цей тест передбачає такі вимоги: 1) відповідний вид доходу має бути отриманий з джерела на території іншої договірної держави; 2) резидент договірної держави, який претендує на певні договірні переваги, має здійснювати активну торгіву або підприємницьку діяльність на території держави свого резидентства; 3) отриманий з іншої договірної держави дохід має бути пов'язаний зі здійснюваною активною торговою або підприємницькою діяльністю або мати похідний характер. При цьому висувається додаткова вимога до активної торгової чи підприємницької діяльності: вона повинна бути істотною (substantial) порівняно з тією, яка здійснюється на території іншої договірної держави особисто чи через пов'язану особу (якщо дохід виникає у пов'язаної особи на території такої іншої договірної держави). Не може розглядатись як активна торгівля чи підприємницька діяльність здійснення інвестицій чи управління ними від імені резидента, який претендує на отримання договірних переваг, але якщо така діяльність є банківською, страховою діяльністю чи пов'язана з цінними паперами і здійснюється відповідно банком, страховою компанією чи зареєстрованим дилером цінних паперів, то вона виключається з-під дії цієї заборони.

Останньою надією резидента договірної держави на отримання доступу до договірних переваг у випадку, якщо він не відповідає вимогам жодного з наведених критеріїв, є рішення компетентного органу іншої договірної держави, з якої отримується відповідний дохід. Таке рішення буде прийняте лише в тому випадку, якщо буде встановлено, що ані створення чи функціонування такого резидента, ані здійснення ним відповідних операцій не мають як основні цілі отримання договірних переваг.

Поряд зі стандартним підходом, відображеним у формулюваннях ст. 22 Модельної податкової конвенції США, в окремих договорах про

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

уникнення подвійного оподаткування можуть використовуватись й інші тести. Так, найбільш всеохоплююча і складна норма про обмеження доступу до переваг у договірній практиці США, яка міститься в ст. 26 договору про уникнення подвійного оподаткування з Нідерландами, включає в себе такі додаткові тести, як тест на похідні договірні переваги (*derivative treaty benefits test*), тест щодо водного і повітряного транспорту та тест на штаб-квартиру (*headquarters test*) [190, с. 47–55].

Як свідчить практика США, положення про обмеження доступу до договірних переваг на зразок ст. 22 Модельної податкової конвенції США є доволі дієвою перешкодою для резидентів третіх країн, які мають намір неналежним чином скористатись положеннями договору про уникнення оподаткування. Адже з 1981 р. відповідні положення включаються у всі договори США про уникнення подвійного оподаткування. Станом на лютий 2010 р. виключенням з цього правила залишались лише договори з Угорщиною та Польщею, які не містять подібних норм [191, с. 843]. У цьому контексті А. Корнікова зазначала: “Положення про обмеження надання договірних переваг становлять всеохоплюючий і гнучкий спосіб перевірки економічного взаємозв’язку з платника податку з країною резидентства, що є ключовою проблемою у проблемі зловживання міжнародними податковими договорами” [102, с. 281]. Позитивний вплив таких положень виявляє себе також в утвердженні принципу горизонтальної рівності та ефективному розподілі ресурсів. Адже, з одного боку, він сприяє забезпеченню рівності всіх платників перед законом, а з іншого, – оптимізує процес розміщення ресурсів через усунення можливостей використання штучних конструкцій, які жодним чином не сприяють створенню економічних благ. До того ж використання відповідних договірних норм посилює позиції США у процесі ведення перемовин з договірними партнерами. Наприклад, до 1992 р. Канада відмовлялась від пропозиції США про включення в договір про уникнення подвійного оподаткування положення про обмеження доступу до договірних переваг, оскільки канадські інвестиції спрямовувались до США через Нідерланди, зважаючи на вигідні умови відповідного договору про уникнення подвійного оподаткування між останніми двома країнами. Особливо варто зазначити, що цей договір теж не містив спеціальних положень, які б обмежували доступ до договірних переваг, що сприяло

Розділ 3. Міжнародно-правові засоби запобігання неналежному застосуванню норм міжнародних податкових договорів (на прикладі норм про бенефіціарного отримувача та обмеження надання договірних переваг)
практиці неналежного використання міжнародних податкових договорів. Але після доповнення його відповідною нормою на зразок ст. 22 Модельної податкової конвенції США Канада також погодилась на включення аналогічного положення і у власний договір зі США.

Додатковим визнанням вагомого значення положення про обмеження доступу до договірних переваг стало включення в 2003 р. Комітетом з фіскальних справ ОЕСР до офіційного коментарю ст. 1 Модельної конвенції ОЕСР положення про можливість використання договірними державами за бажанням у текстах договорів про уникнення подвійного оподаткування положення, в якому використані критерії аналогічні тим, що використані у ст. 22 Модельної податкової конвенції США [115].

З іншого боку, використання відповідних положень з боку США в рамках міжнародних податкових договорів породжує і ряд критичних зауважень [102, с. 257, 281; 192, с. 11–18].

По-перше, зменшення привабливості США для іноземного інвестора та, як наслідок, зростання вартості кредитних ресурсів, доступних для суб'єктів господарювання в США. Такий аргумент навряд чи є справедливим і обґрунтованим, оскільки неприпустимим є фактичне “субсидування” недобросовісних платників податку за рахунок доходів держави.

По-друге, значні як матеріальні, так і часові витрати на узгодження змісту відповідних договірних норм у процесі перемовин про укладення міжнародних податкових договорів. На нашу думку, необхідність створення перешкод на шляху неналежного використання положень міжнародних податкових договорів, що створює необґрунтовані втрати в доходах держави, повною мірою виправдовує доцільність таких витрат, навіть незважаючи на їх відносно значні розміри.

По-третє, дублювання у змісті відповідних договірних положень існуючих національних правил запобігання зловживанням. Вважаємо, що такий аргумент навряд чи витримує критику з огляду на природу самого феномену неналежного використання договірних норм. Відмова у наданні договірних переваг на основі положень внутрішнього законодавства не може розглядатись як належна підстава для невиконання договірних зобов'язань згідно зі ст. 27 Віденської конвенції 1969 р. [82]. Звідси стає зрозумілим, що боротьба з неналежним

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

використанням міжнародних податкових договорів не може обмежуватись лише внутрішньодержавними нормами.

По-четверте, об'єктивна природа використовуваних тестів призводить, з одного боку, до необхідності їх постійного вдосконалення з метою протидії все новим і новим більш складним схемам податкового планування, а з іншого – до виключення з-під сфери дії договірних переваг не лише недобросовісних платників податків, але і тих, хто належним чином використовує положення договірних норм в окремих випадках. Тут необхідно визнати, що об'єктивна природа тестів у положеннях про обмеження доступу до договірних переваг і дійсно не передбачає необхідності звернення до суб'єктивних намірів платника податків, але все ж при цьому за платниками податків найчастіше резервується право на звернення до компетентного органу договірної держави для отримання доступу до договірних переваг, навіть за умови невідповідності встановленим критеріям. Що ж стосується нових схем податкового планування, то маємо визнати, що фактично неможливо розробити таке положення про обмеження доступу до договірних переваг, яке б поширювалось на всі випадки неналежного використання міжнародних податкових договорів. Однак навряд чи це свідчить про недоцільність використання відповідних договірних норм.

По-п'яте, несумісність з вимогами *acquis communautaire*. Його сутність зводиться до того, що коли держава-член ЄС погоджується на включення положення про обмеження доступу до договірних переваг у міжнародний податковий договір зі США, то вона вдається до пасивної дискримінації інших держав-членів ЄС та перешкоджає праву на заснування, закріпленому в установчих договорах ЄС, оскільки створює нерівні умови для власних резидентів і резидентів з інших держав-членів ЄС у сфері оподаткування. Незважаючи на існування тривалої дискусії щодо конфлікту між відповідними договірними нормами і вимогами права ЄС, до сьогодні це питання залишається відкритим і невирішеним [193, с. 400-401]. Адже незважаючи на очевидність існування такого конфлікту, ще потребує вирішення питання про те, чи може обмеження доступу до договірних переваг бути виправданим з міркувань суспільного порядку, суспільної безпеки та суспільного здоров'я (п. 1 ст. 52 Договору про функціонування Європейського Союзу) [194].

Розділ 3. Міжнародно-правові засоби запобігання неналежному застосуванню норм міжнародних податкових договорів (на прикладі норм про бенефіціарного отримувача та обмеження надання договірних переваг)

Як бачимо, оцінка ефективності використання положення про обмеження доступу до договірних переваг є доволі неоднозначною, а це не в останню чергу впливає і на бажання держав включати положення, аналогічні за змістом ст. 22 Модельної податкової конвенції США, у власні договори про уникнення подвійного оподаткування. Наслідком такої ситуації є невелика кількість держав, які однозначно визнають включення положення про обмеження доступу до договірних переваг у різних варіаціях як невід'ємний елемент власної договірної політики. Лише національні доповідачі Індії, Південної Кореї, Росії, США та Японії з понад 44 держав однозначно свідчать про стійкі наміри своїх урядів щодо включення відповідних норм у договори про уникнення подвійного оподаткування як на необхідну умову їх укладення або про вже уставлену державну політику у цьому контексті [195, с. 49].

Україна поки що не має узгодженої і послідовної позиції щодо доцільності включення положень про обмеження доступу до договірних переваг у власні міжнародні податкові договори. Адже з понад 65-ти договорів України про уникнення подвійного оподаткування менше 10 містять відповідні положення, які істотно відрізняються за змістом, незважаючи на гостру необхідність в ефективній протидії практиці неналежного використання договірних норм. У цьому контексті досвід США міг би бути корисним при розробці вітчизняної державної політики щодо обмеження доступу до договірних переваг, але навряд чи доцільним могло би стати повноцінне використання у національній договірній практиці підходу, запропонованого у ст. 22 Модельної податкової конвенції США. В обґрунтування такого висновку можна навести такі причини:

1) жодна інша держава світу поки що повноцінно не відтворює підходу США у власній договірній практиці. Імовірно, вони насамперед беруть до уваги технічну складність його реалізації на практиці [186, с. 184];

2) за відсутності однозначного висновку про відповідність положень про обмеження доступу до договірних переваг вимогам *acquis communautaire* Україні навряд чи доцільно використовувати такі положення у власній договірній практиці в контексті її євроінтеграційних прагнень;

3) реалізація запропонованого у США підходу вимагає високого рівня розвитку, чіткості й узгодженості положень внутрішнього податкового законодавства, що, зокрема, пов'язано з наявністю відсильних норм у ст. 22 Модельної податкової конвенції США. Крім того, відповідні договірні норми і положення внутрішнього законодавства доповнюють один одного: якщо перші визначають, чи існує достатньо стійкий зв'язок в особи з договірною державою для того, щоб визнати її резидентом у цілях оподаткування, то положення внутрішнього законодавства спрямовані на встановлення відповідності змісту операції особи наданій їй формі [189, с. 64].

Висновки до розділу 3

На основі проведеного дослідження ми можемо сформулювати такі висновки:

1. Необхідно забезпечити мінімізацію негативних наслідків можливого конфлікту між договірним і внутрішньодержавним розуміннями поняття “бенефіціарний отримувач” шляхом проведення адаптації відповідних положень Податкового кодексу України до вимог офіційних коментарів Модельної конвенції ОЕСР. Наприклад, договірні обмеження на основі положень про бенефіціарного власника у національному податковому законодавстві не мають застосовуватись до агента чи номінального власника доходу договірної держави, який діє від імені іншого резидента тієї ж договірної держави, якщо останній є таким бенефіціарним власником.

2. Доцільно підготувати та оприлюднити узагальнююче роз'яснення Міністерства доходів і зборів України щодо правозастосовних аспектів концепції бенефіціарного отримувача, в якому б чітко визначався механізм встановлення відповідності платника податків вимогам, передбаченим у ст. 103 Податкового кодексу України. Подібний позитивний досвід мають податкові органи таких держав, як Сполучене Королівство, Ізраїль та Китай. Такий крок сприятиме формуванню у платників податків належного рівня розуміння вимог положень про бенефіціарного отримувача та запобіганню виникненню конфліктних ситуацій у сфері оподаткування, а податкові органи отримають чітке

Розділ 3. Міжнародно-правові засоби запобігання неналежному застосуванню норм міжнародних податкових договорів (на прикладі норм про бенефіціарного отримувача та обмеження надання договірних переваг)
керівництво щодо власних дій у порядку застосування положень про бенефіціарного отримувача.

3. З урахуванням вимог Віденської конвенції 1969 р. Україна зобов'язана забезпечити належну реалізацію положень договорів про уникнення подвійного оподаткування, що передбачає забезпечення доступу до договірних переваг тих нерезидентів, які відповідають визначеним відповідними договорами критеріям. При цьому у світовій практиці склались два основні варіанти вирішення проблеми застосування положень внутрішнього законодавства про бенефіціарного отримувача до ситуацій з використанням міжнародних податкових договорів, які не містять аналогічних норм: 1) положення внутрішнього законодавства можуть застосовуватись, якщо навіть самі договори не містять положень про бенефіціарного отримувача, однак лише за наявності обґрунтованих підозр у неналежному використанні таких договорів (Франція); 2) обмеження в доступі до договірних переваг на основі концепції бенефіціарного отримувача згідно з внутрішнім законодавством не застосовуються до тих договорів, які не містять згадок про можливість таких обмежень (Польща, Індія). З метою запобігання виникненню податкових спорів та звинувачень у порушенні вимог у рамках міжнародного права доцільним може бути один з таких варіантів: 1) адекватним чином змінити відповідні положення договорів про уникнення подвійного оподаткування, які не містять положень про бенефіціарного отримувача; 2) відмовляти у наданні договірних переваг на основі невідповідності критерію бенефіціарного отримувача незалежно від того, чи передбачає сам договір про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна таку можливість чи ні, але лише у ситуаціях, де існують обґрунтовані підозри у неналежному використанні відповідних договірних норм, що безпосередньо суперечить принципу добросовісності як одній із загальноправових засад; 3) забезпечувати доступ до договірних переваг навіть у тих випадках, якщо самі договори про уникнення подвійного оподаткування не містять згадок про бенефіціарного отримувача.

4. Внести зміни до ст. 103 Податкового кодексу України, які б обмежували сферу застосування положень про бенефіціарного отримувача лише ситуаціями з виплатою пасивних доходів нерезидентам, а

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

щодо інших видів доходів – лише у випадку, якщо це прямо передбачено відповідним договором про уникнення подвійного оподаткування. У протилежному випадку застосування концепції бенефіціарного отримувача у контексті договорів про уникнення подвійного оподаткування, які обмежують сферу її застосування лише виплатою пасивних видів доходів, може призвести до порушення принципу добросовісного виконання взятих на себе договірних зобов'язань відповідно до Віденської конвенції 1969 р.

5. Положення про обмеження надання договірних переваг, у першу чергу, спрямоване проти платників податків, які є резидентами однієї з договірних держав, однак створені лише з метою отримання таких договірних переваг резидентами третіх країн та не мають іншого економічного змісту. Проте дія відповідного положення не повинна негативно впливати на *bona fide* економічну діяльність платників податків. Такий фактор повинен враховуватись договірними державами під час обрання ними моделі положення про попередження неналежного використання міжнародних податкових договорів. У протилежному випадку укладання договору про уникнення подвійного оподаткування може мати наслідком зменшення інвестиційної привабливості договірних країн, зменшення товарообігу та, відповідно, справлятиме негативний вплив на податкову базу договірних держав.

6. Аналіз договорів України про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна, які містять окремі статті про обмеження надання договірних переваг, дозволяє припустити існування певної невизначеності у формулюванні відповідних положень договору. Так, п. "с" ч. 1 ст. 22 Конвенції між Урядом України та Урядом США про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та капітал від 4 березня 1994 р. вказує, що резидент договірної держави має доступ до договірних переваг, якщо він є компанією, акції якої продаються у такій державі на реальній та регулярній основі через офіційно визнану біржу цінних паперів, або компанією, яка повністю належить прямо або опосередковано іншій компанії, яка є резидентом у такій державі та акції якої продаються таким чином. Проте в договорі жодним чином не визначено умови реальності та регулярності такого продажу акції, що диктує необхідність звернення до внутрішнього законодавства договірних

Розділ 3. Міжнародно-правові засоби запобігання неналежному застосуванню норм міжнародних податкових договорів (на прикладі норм про бенефіціарного отримувача та обмеження надання договірних переваг)

держав, а це, у свою чергу, дозволяє національному законодавцю впливати на зміст відповідного міжнародного зобов'язання. Така ситуація зумовлює невизначеність наслідків застосування відповідної статті для платників податків, оскільки вони не можуть бути впевнені в довгостроковій перспективі у збереженні чинного тлумачення відповідного положення з боку національного законодавця.

7. Відкритим і дискусійним залишається питання про сумісність положень про обмеження надання переваг у договорах про уникнення подвійного оподаткування з вимогами *acquis communautaire* щодо свободи заснування компаній. Проблемний характер відповідних положень обумовлюється тим, що держави-члени ЄС зобов'язані забезпечити однаковий режим для компаній, які належать власним громадянам, та компаній, які належать громадянам з інших держав-членів ЄС. А відтак це означає, що положення про обмеження договірних переваг надаватиме менш преференційний режим останнім, порівняно з компаніями, що належать власним громадянам. Дискримінація у цьому випадку не є прямою, але оскільки більшість нерезидентів не є також і громадянами відповідної держави, то такі положення опосередковано дискримінуватимуть громадян інших держав-членів ЄС. Тому відповідні положення про обмеження надання договірних переваг ще можуть стати предметом розгляду в Суді ЄС, причому перспективи вирішення такої справи є досить невизначеними у світлі рішення Суду ЄС у справі C-299/02 *Commission of the European Communities v Kingdom of the Netherlands*.

8. Виходячи з того, що Україна має ряд договорів про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна, які містять положення про обмеження надання договірних переваг, вона повинна забезпечити належні умови для застосування відповідних міжнародно-правових норм на власній території. Однак до цього часу цей процес залишається досить проблемним з огляду як на відсутність чітко визначених підстав для їх застосування, так і відсутність певності щодо перспектив їх подальшого розгляду в контексті *acquis communautaire*. Разом з тим, розбудова виваженого і дієвого механізму застосування таких норм дозволила б Україні більш ефективно протидіяти зловживанням з боку платників податків окремими договірними положеннями, що

**Застосування міжнародних податкових договорів:
теорія та практика**

призводить до зменшення обсягу податкових надходжень та негативного впливу на конкурентні умови на вітчизняному ринку. Підтвердженням правильності такого підходу є успішна практика США, які ще з 80-х рр. минулого століття ведуть активну боротьбу з неналежним використанням договірних положень з боку платників податків, ключовим елементом якої є використання положень про обмеження надання договірних переваг.

РОЗДІЛ 4

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ЗАПОБІГАННЯ НЕНАЛЕЖНОМУ ЗАСТОСУВАННЮ НОРМ МІЖНАРОДНИХ ПОДАТКОВИХ ДОГОВОРІВ

4.1 Загальна норма про запобігання уникненню від оподаткування в контексті міжнародних податкових відносин: досвід Канади

Уникнення від оподаткування є доволі загрозливим феноменом, який створює негативні наслідки як у частині розміру податкових надходжень до держави, так і щодо підтримання належного рівня правосвідомості платників податків. Канада усвідомила доцільність проведення широкої кампанії з протидії схемам уникнення від оподаткування давно і використовує доволі широкий арсенал відповідних засобів, одним з яких і є загальна норма про запобігання уникненню від оподаткування. Її поява у канадському податковому законодавстві була обумовлена прийняттям судового рішення у справі Штубарт Інвестментс Лтд проти Королеви [196, с. 664]. За обставинами справи платник податків перевів збитки, понесені одним його дочірнім підприємством, на інше дочірнє підприємство через серію операцій “на папері” з метою зменшення оподаткування. Податкове законодавство Канади передбачало окреме врахування результатів діяльності кожної з компаній і не дозволяло здійснювати консолідацію боргу між пов’язаними особами. Однак платник податків зміг досягти податкової “економії” за рахунок продажу прибуткового бізнесу “збитковій” компанії, яка мала здійснювати управління ним як агент. Верховний суд Канади не знайшов підстав для застосування до подібних операцій платника податків жодної з діючих тоді спеціальних норм щодо протидії уникненню від оподаткування, а тому постановив, що він не має права визнати операції неправомірними лише через те, що основним їх мотивом було уникнення від оподаткування. Такий підхід змусив податкові органи Канади ініціювати внесення змін у податкове законодавство, які закріплювали загальну норму про запобігання уникненню від оподаткування, що могла бути задіяна у тому випадку, коли

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

спеціальні норми не можуть бути застосовні з тих чи інших причин. У цьому контексті постає питання про ефективність та особливості використання такого інструменту для протидії неналежному використанню положень міжнародних податкових договорів у Канаді.

Загальна норма про запобігання уникненню від оподаткування привертала до себе увагу цілого ряду не лише канадських, але і європейських, австралійських та американських дослідників, оскільки її аналоги запроваджені в таких країнах, як Австралія, Італія, Німеччина, Нова Зеландія, ПАР. Зокрема, до таких дослідників можна віднести Дж. Лі, Б. Арнольда, Д. Дафф, Р. Туума, Н. Гойет, З. та Дж. Преббл. Разом з тим у вітчизняній науці приділялась недостатня увага дослідженню відповідного іноземного досвіду у контексті вдосконалення податкової системи України.

Загальна норма про запобігання уникненню від оподаткування в податковому законодавстві Канади закріплена у ст. 245 Акта про оподаткування доходу [133].

Її основні положення можна звести до таких:

1) пункт 2 ст. 245: якщо операція є такою, що спрямована на уникнення від оподаткування, то її наслідки для оподаткування відповідної особи повинні визначатись так, як є обґрунтованим в умовах заборони податкової вигоди, яка могла б бути прямим чи опосередкованим результатом такої операції чи серії операцій, які включають таку операцію;

2) пункт 3 ст. 245: операція, спрямована на уникнення від оподаткування, включає будь-яку з таких операцій: а) яка могла б мати прямим чи опосередкованим результатом податкову вигоду, за винятком випадків, якщо така операція може обґрунтовано розглядатись як така, що здійснена переважно в *bona fide* цілях, інших, ніж отримання податкової вигоди; або б) є частиною серії операцій, якщо така серія могла б мати прямим чи опосередкованим результатом податкову вигоду, за винятком випадків, якщо така операція може обґрунтовано розглядатись як така, що здійснена переважно в *bona fide* цілях, інших, ніж отримання податкової вигоди;

3) пункт 4 ст. 245 передбачає, що п. 2 ст. 245 застосовується до операції платника податків лише в тому випадку, якщо вона обґрунтовано може розглядатись як така, що: а) матиме прямим чи опосередкованим результатом обхід (*misuse*) положень податкового законодавства

чи податкових договорів; або б) мала б прямим чи опосередкованим наслідком зловживання (abuse) відповідними положеннями, прочитаними в єдності.

Верховний суд Канади у своїй практиці сформулював такий алгоритм здійснення аналізу операцій платника податків на предмет їх відповідності вимогам загальної норми про запобігання уникненню від оподаткування: 1) є податкова вигода як наслідок операції чи серії операцій; 2) операція є спрямованою на уникнення від оподаткування в тому сенсі, що її не можна вважати такою, що здійснена переважно в bona fide цілях, інших, ніж отримання податкової вигоди; 3) операція, спрямована на уникнення від оподаткування, має характер зловживання в тому розумінні, що не можна обґрунтовано розглядати податкову вигоду як відповідну об'єкту, духу чи цілі положень, на які посилається платник податків. Якщо існує невизначеність стосовно того, чи має конкретна операція платника податків характер зловживання, то будь-який подібний сумнів повинен тлумачитись на користь платника податків. Факт, що операція, спрямована на уникнення від оподаткування, не має економічного змісту, ще не означає, сам по собі, наявності характеру зловживання в цілях застосування загального правила про запобігання уникненню від оподаткування [196, с. 659–660].

На думку Т. Рейчел, “законодавчо закріплена загальна норма про запобігання уникненню від оподаткування може бути більш ефективним інструментом протидії уникненню від оподаткування, ніж інші альтернативи, зокрема зниження ставок оподаткування для зменшення мотивації платника податків або збільшення штрафів для тих, хто використовує схеми уникнення від оподаткування. Належним чином реалізована згадана вище норма може сприяти значному прогресу на шляху руйнування переконання платника податків у тому, що інші платники податків активно використовують схеми уникнення від оподаткування” [197, с. 36–37]. Крім того, автор також зауважує і те, що відповідна норма має перевагу і перед спеціальними нормами податкового законодавства, спрямованими на запобігання конкретним схемам уникнення від оподаткування. Останні є відповіддю на виявлення податковими органами таких схем платників податків, а тому не можуть застосовуватись ними до тих операцій, які були здійснені платником податків до того, як вони були прийняті законодавцем та введені в дію. Як наслідок, частина операцій з уникнення від оподаткування вимушено залишається поза увагою податкових органів у

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

контексті запобігання уникненню від оподаткування. Запровадження ж у національну податкову систему відповідного загального правила запобігання уникненню від оподаткування, на думку дослідниці, дозволяє уникнути такого сценарію.

Основними ж контраргументами щодо запровадження загальної норми про запобігання уникненню від оподаткування, з погляду Р. Туума, є те, що, по-перше, загальна норма про запобігання уникненню від оподаткування сприяє збільшенню невизначеності податкового законодавства, адже вона має бути сформульована достатньо широко для того, щоб застосовуватись до схем уникнення від оподаткування, які ще виникнуть у майбутньому. По-друге, відсутність чіткості в загальній нормі про запобігання уникненню від оподаткування фактично означає її невідповідність принципу верховенства права [197, с. 33–34]. “Ахіллесовою п’ятою” згаданої загальної норми у цьому контексті є, в першу чергу, встановлення в операціях платника податків наявності характеру зловживання, адже “тест на зловживання чи обхід, відверто кажучи, апелює до податкової моралі самого судді. Відповідні спори відбуваються навколо взяття до уваги відкритого тексту законодавчої норми та використання різних підходів (зовнішні матеріали, принципи права та ін.) для переконання судді чи суду в тому, що правильним на основі конкретних фактів є отримання результату, на якому наполягає відповідна сторона” [198, с. 15]. На особливу увагу у контексті нашого дослідження заслуговує застереження М. Ленга, який вказував, що “спроби визначення понять “договірний шопінг” чи “використання договорів про уникнення подвійного оподаткування, яке має характер зловживання” (в т.ч. і в контексті застосування загальної норми про запобігання уникненню від оподаткування – *П.С.*) є навіть небезпечними. Фінансові органи намагаються використовувати такі визначення для того, щоб “спіймати” операції, які з певних причин розглядаються ними як підозрілі чи суб’єктивно небажані. По-перше, чітко визначається, що операція підпадає під односторонньо встановлене визначення договірного шопінгу. По-друге, здійснюється спроба віднайти певний правовий принцип чи інший подібний засіб, за допомогою якого фінансові органи отримують можливість відмовляти особам у доступі до переваг договору про уникнення подвійного оподаткування. Такі спроби є дуже сумнівними з точки зору верховенства права” [104, с. 8]. Як бачимо, конфліктний характер

загальної норми про запобігання уникненню від оподаткування має важливе значення і у сфері міжнародних податкових відносин.

Однією з можливих відповідей на окреслену проблему є точка зору Дж. та Р. Преббл, яку ми і підтримуємо. Вони доводять, що загальна норма про запобігання уникненню від оподаткування, не залежно від того, чи має вона законодавче закріплення, дійсно суперечить принципу верховенства права. Разом з тим дослідники наголошують на тому, що це лише одна сторона медалі, оскільки податкове право є тим самим випадком, коли “верховенство права має бути принесене в жертву суспільному благу”, адже “уникнення від оподаткування є доволі реальним злом для суспільства” [199, с. 40–41]. Як підтвердження можливості відходу від принципу верховенства права автори наводять ситуацію з наданням зворотної дії закону, що є необхідним для повного відшкодування шкоди, заподіяної порушенням прав людини. Більшість людей вважатимуть обґрунтованим відступ від верховенства права у цій ситуації, а тому вищезгадані автори припускають і обґрунтованість виключного характеру загальної норми про запобігання уникненню від оподаткування у світлі принципу верховенства права (при цьому концептуально вони спираються, в першу чергу, на роботи Дж. Роулза).

У контексті міжнародних податкових відносин реалізація загальної норми про запобігання уникненню від оподаткування отримує і специфічні особливості, які зумовлені сферою застосування. Прикладом такої відмінності може бути визначення відповідності поняттю “операція, спрямована на уникнення від оподаткування” конкретних операцій платника податків у транскордонних відносинах, як вказують Н. Гойетт та Ф. Халворсон [200, с. 177]. Вони порівняли логіку суддів Податкового суду Канади у двох відомих судових рішеннях *Ем-Ай-Ел Інвестментс Ес-Ей (MIL (Investments) SA v. The Queen)* та *Ар-Ем-Ем Кенедіан Ентерпрайзес (RMM Canadian Enterprises INC. and Equilease Corporation v. The Queen)*. Якщо за логікою першого рішення можна зробити висновок про те, що операція платника податків, здійснена в цілях зменшення оподаткування в Люксембурзі, не є операцією, спрямованою на уникнення від оподаткування, в контексті застосування загальної норми про запобігання уникненню від оподаткування в Канаді. Однак у другому зі згаданих рішень вказується: факт того, що податкова “економія”, отримана чи запланована в іншій

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

державі, є більшою, аніж канадська, не дозволяє виключити операцію зі сфери застосування загальної норми про запобігання уникненню від оподаткування.

Не менш складною проблемою у процесі застосування загальної норми про запобігання уникненню від оподаткування в транскордонних ситуаціях є визнання операції платника податків як такої, що має характер зловживання. Так, на підставі аналізу як доктринальних точок зору, так і позиції представників офіційних органів влади, А. Ніколакакіс доводить: “Якщо правильним є те, що в наших (канадських – П.С.) податкових договорах дійсно не втілено жодного системного очікування того, що конкретна компанія належатиме особам, які мають однакову з нею державу резидентства, або що компанія підпадатиме під певний рівень оподаткування в державі свого резидентства, то тоді складно уявити, як канадський суд повинен встановити, що простий договірний шопінг чи подвійне неоподаткування загалом мають характер зловживання в контексті застосування загальної норми про запобігання уникненню від оподаткування” [201, с. 277]. При цьому дослідник відразу ж застерігає, що подібне твердження жодним чином не заперечує можливості застосування загальної норми про запобігання уникненню від оподаткування у випадку наявності зловживання у договірному контексті. Адже п. 2 ст. 245 Акта Канади про оподаткування доходу має застосовуватись у випадку констатації факту “обходу положень ... податкового договору” чи “зловживання відповідними положеннями, прочитаними в єдності”. Проблема, на думку канадського автора, полягає в тому, як відмежувати випадки “простого” договірного шопінгу чи подвійного неоподаткування, які не передбачають наявності характеру зловживання, від випадків договірного шопінгу чи подвійного неоподаткування, які мають характер зловживання. На підтвердження своїх висновків А. Ніколакакіс, зокрема, наводить посилання на п. 102 справи Поля Ентла, де Податковий суд Канади зазначив: “використання переваг, які виникають внаслідок прогалин (у податковому законодавстві. – П.С.) саме по собі не має характеру зловживання: необхідно аналізувати, чи відповідні дії порушують об’єкт, дух і ціль відповідних норм” [202].

Дж. Лі та Д. Сендлер звертають увагу на ще одну проблему, яка безпосередньо пов’язана з застосуванням загальної норми про запобігання уникненню від оподаткування у договірному контексті [26,

с. 948–950]. Її виникнення зумовлене формулюванням пп. ”с” п. 5 ст. 245 Акта Канади про оподаткування доходу, яке передбачає, що наслідки застосування згаданої загальної норми можуть передбачати перекваліфікацію доходів платника податків для належного їх оподаткування. Такий підхід може зумовлювати виникнення доволі непростих питань. Дослідники наводять приклад: іноземна компанія, яка є резидентом однієї з держав, з якою Канада має договір про уникнення подвійного оподаткування, продала частки в своїй канадській дочірній компанії непов’язаному з нею канадському банку в той час, коли єдиним активом такої дочірньої компанії були готівкові кошти. Служба доходів Канади перекваліфікувала дії іноземної компанії та канадського банку згідно з вимогами загальної норми про запобігання уникненню від оподаткування, оскільки вони були спрямовані безпосередньо на уникнення сплати податку згідно з п. 2 ст. 212 Акта Канади про оподаткування доходу (оподаткування дивідендів). Чи може у такому випадку іноземна компанія наполягати на тому, що продаж часток надає їй право на звільнення, передбачене для доходу у вигляді приросту капіталу згідно з відповідним міжнародним податковим договором, і що загальна норма про запобігання уникненню від оподаткування не може перешкоджати застосуванню відповідної договірної переваги? Іншими словами, чи вступає у конфлікт проведена перекваліфікація згідно зі ст. 245 Акту Канади про оподаткування доходу з відповідними договірними нормами, присвяченими оподаткуванню доходу у вигляді приросту капіталу? У більшості випадків (коли у відповідному договорі Канадою використовується власне тлумачення поняття “дивіденди”, відмінне від запропонованого ОЕСР, термін “дохід від приросту капіталу” позбавлений чіткого договірного змісту) “перекваліфікований дохід” потраплятиме саме в сферу дії статті, присвяченої оподаткуванню доходів у вигляді дивідендів. Складніші проблеми виникають у тому випадку, якщо договір містить визначення поняття “дивіденди”, запропоноване ОЕСР у п. 3 ст. 10 Модельної конвенції ОЕСР. Причиною виникнення таких проблем є те, що відчуження часток канадської дочірньої компанії навряд чи може розумітись як “дохід від інших корпоративних прав”, а тому і не може включатись у сферу дії статті відповідного міжнародного податкового договору, навіть у випадку перекваліфікації згідно з загальною нормою про запобігання уникненню від оподаткування. У випадку ж тих

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

договорів, які взагалі не містять визначення “дивіденди”, стає незрозумілим, чи може використовуватись у таких випадках договірна норма, аналогічна п. 2 ст. 3 Модельної конвенції ОЕСР, для того, щоб дозволити зміну договірному режиму оподаткування конкретного доходу платника податків на підставі його перекваліфікації за наслідками застосування загальної норми про запобігання уникненню від оподаткування.

Як бачимо, загальна норма про запобігання уникненню від оподаткування є доволі важливим інструментом протидії недобросовісній поведінці платників податків. При цьому варто зазначити, що раніше вона загалом розумілась як останній засіб, до якого можна звернутись після використання інших положень податкового законодавства (п. 21 рішення Верховного суду Канади у справі Канада Трастко Мортадж проти Канади) [203]. Однак позиція Верховного суду Канади істотно еволюціонувала з цього питання останнім часом, що знайшло своє втілення у формулюванні такого правила: загальна норма про запобігання уникненню від оподаткування може бути застосовна навіть у випадках, якщо застосовуватимуться спеціальні законодавчі норми щодо уникнення від оподаткування (п. 45 і 47 рішення Верховного суду Канади у справі Ліпсон проти Канади) [204]. Іншими словами, Верховний суд Канади відступив від сформульованої ним же у попередній практиці ієрархії щодо використання заходів протидії уникненню від оподаткування. За образним висловом Н. Гойетт і П. Халворсона, нині податкові органи Канади можуть розглядати себе як водіїв на роздоріжжі, на якому їм відкриваються різні дороги, але при цьому кожна з цих доріг вони можуть сприймати як трьохрядне шосе [200, с. 172].

Незважаючи на окремі критичні зауваження щодо доцільності законодавчого закріплення загальної норми про запобігання уникненню від оподаткування [205, с. 1045–1046], справедливу і чітку оцінку її ефективності дав колишній суддя Податкового суду Канади Д. Боуман: “Чи стало запровадження загальної норми про запобігання уникненню від оподаткування успіхом? Так, я вважаю, що це є успіх з точки зору Служби доходів Канади в тому, що дозволив зупинити народ від втягування в надто велику кількість вигадливих махінацій” [198, с. 18]. Саме позитивні наслідки застосування загальної норми про запобігання уникненню від оподаткування сприяли зростанню інтересу до можливості її запровадження з боку тих держав, які ще не

мають відповідного інструменту в арсеналі власних засобів протидії уникненню від оподаткування, зокрема, Сполученого Королівства та Індії. При цьому потрібно зазначити, що формулювання відповідної норми має бути надзвичайно виваженим і обґрунтованим, зважаючи на неоднозначний досвід національного законодавця в Іспанії та Польщі.

У контексті викладеного зрозумілим є інтерес вітчизняного законодавця до запровадження аналогічної норми і в рамках вітчизняної правової системи. Однак реалізація подібного кроку вимагає доволі надзвичайно виваженого і обґрунтованого підходу. Підтвердженням цьому є умови фахівців Міжнародної Торгової Палати, які висунуті ними щодо застосування загальної норми про запобігання уникненню від оподаткування: 1) застосування таких правил повинно бути обмежене виключно випадками, в яких відсутній економічний зміст і ділова ціль операції. Причому наявність економічного змісту повинна встановлюватись не на основі формальних критеріїв, а з урахуванням усієї сукупності умов і фактів операції; 2) процедурні правила повинні бути однаково і постійно застосовними, а довільна передача тягаря доказування не повинна дозволятися; 3) неприйнятним є оспорення нормативно закріплених податкових стимулів у контексті запобігання зловживанням. Якщо законодавець вирішить відмовитись від таких заходів, то подібне рішення не може застосовуватись до операцій, що мали місце до прийняття відповідного рішення; 4) спеціально виключені з-під дії спеціальних правил, спрямованих на запобігання уникненню від оподаткування, операції не повинні оспорюватися з точки зору їх відповідності будь-яким подібним загальним нормам. У протилежному випадку існуватиме загроза порушення принципу правової визначеності; 5) держави, які використовують загальні норми про запобігання уникненню від оподаткування, також повинні ввести систему, яка б дозволяла платнику податків перевірити правомірність тієї чи іншої операції шляхом звернення до компетентного органу в межах визначеного періоду часу; 6) у випадку якщо договірні держави уповноважать одна одну на застосування власних правил, спрямованих на запобігання уникненню від оподаткування, такі правила повинні бути чітко визначені і узгоджуватись з вимогами принципу рівності [134, с. 2]. Саме тому запровадження загальної норми про запобігання уникненню від оподаткування, хоча і перебуває у фокусі ува-

ги вітчизняного законодавця, підтвердженням чому є запровадження у ПК України поняття “розумна економічна причина (ділова мета)”, все ж є доволі складним процесом, оскільки належних передумов для забезпечення балансу приватного і публічного інтересу у контексті її застосування нині не сформовано.

4.2 Доктрина “сутність над формою” як засіб запобігання неналежному застосуванню міжнародних податкових договорів

Міжнародні податкові договори, зокрема, договори про уникнення подвійного оподаткування, слугують важливим інструментом нормалізації відносин у сфері оподаткування між договірними державами та позитивно впливають на інвестиційний клімат. Разом з тим договірні переваги можуть використовуватись окремими платниками податків у неналежний спосіб, що фактично суперечить наміру договірних сторін (держав), оскільки безпосередньо впливає на обсяги податкових надходжень. З метою запобігання подібним наслідкам договірні держави можуть використовувати широкий арсенал засобів запобігання неналежному використанню договорів про уникнення подвійного оподаткування, одним з яких є і судова доктрина “сутність над формою” (або “превалювання сутності над формою”). Підтвердженням її вагомій ролі як засобу запобігання не лише неналежному використанню договірних норм, але й уникнення від оподаткування в цілому може слугувати такий факт з практики США: у період з 1993 по 2006 рр. саме доктрина “сутність над формою” найчастіше використовувалась у процесі судового вирішення податкових спорів порівняно з іншими судовими доктринами [206, с. 29]. У цьому контексті постає необхідність визначення ефективності її використання та можливості застосування відповідного досвіду в Україні за умови позитивного характеру останнього.

Як у російській, так і у вітчизняній юридичній науці судова доктрина рідко ставала об’єктом дослідження, зважаючи на особливості джерел романо-германської правової сім’ї. Найчастіше до вивчення явища судової доктрини звертались у контексті встановлення ролі судової правотворчості в національних правових системах, зокрема, такі

автори, як М.М. Марченко [207], Т.М. Нешатаєва [208], С. Погребняк [209], Р.В. Пузіков [210], В. Собкова [211]. Єдиним у своєму роді є дослідження О.В. Романової, присвячене дослідженню судової доктрини в системі джерел податкового права США [212]. У західній юридичній науці судовій доктрині “сутність над формою” присвячено чимало праць дослідників, у т.ч. Б. Біткера [213], Т. Вестон [214], Б. Бржезінські, Р. Коргол [215], А. Медісон [216] та ін. Разом з тим, нам не вдалося виявити досліджень, які б були присвячені висвітленню значення судової доктрини “сутність над формою” у контексті запобігання неналежному використанню міжнародних податкових договорів.

Судова доктрина “сутність над формою” дає змогу суду перекаваліфікувати (*recharacterize*) операції відповідно до їх реального змісту, якщо такий зміст очевидно суперечить зовнішній формі. Метою використання такої доктрини на практиці є зміна податкових наслідків операції платника податків порівняно з тими, які мали настати у випадку слідування її формі. Вона вперше була апробована в США, хоча єдності у питанні дати її зародження не спостерігається. Так, поява цієї доктрини у практиці національних судових органів зазвичай пов’язується з прийняттям Верховним судом США рішення у справі Грегорі проти Хелверінг (*Gregory v. Helvering*) [217, с. 51]. Проте Д. Шнейдер зауважує, що опрацювання судових справ, розглянутих до згаданого рішення, дає підстави говорити про більш раннє зародження відповідної доктрини, підтвердженням чому може бути, на його думку, рішення у справі Баллен проти Вісконсін (*Bullen v. Wisconsin*), винесене ще у 1916 р. [206, с. 12]. Окрему думку з цього приводу має Т. Рейчел, який уточнює, що у сфері корпоративного оподаткування появу доктрини “сутність над формою” варто пов’язувати з прийняттям судом у 1945 р. рішення у справі Комісар проти Корт Холдінг Ко. (*Commissioner v. Court Holding Co.*) [197, с. 48]. Зважаючи на те, що найбільш цитованим і найбільш часто використовуваним є рішення у справі Грегорі проти Хелверінг [218], вважаємо необхідним висвітлити обставини саме цієї справи.

Місіс Евелін Грегорі була власницею компанії Юнайтед Могідж Корпорейшн (далі – Компанія А), якій, у свою чергу, належала компанія Монітор Сек’юрітіз Корпорейшн (далі – Компанія Б). Компанія А вирішила продати свою частку у Компанії Б. За таких обставин місіс Грегорі прийняла рішення про створення іншої корпорації

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

Ейверіл, єдиною власницею якої знову ж таки була вона сама. Компанія А передала свою частку у Компанії Б компанії Ейверіл. Після цього місіс Грегорі ліквідувала Ейверіл, в результаті розподілу активів якої вона отримала відповідну частку Компанії Б і продала її. Після відповідної операції вона залишилась єдиним власником Компанії А і отримала прибуток від продажу часток у Компанії Б. Місіс Евелін задекларувала дохід від приросту капіталу, отриманий від продажу часток у компанії Б, що дало змогу істотно зменшити податкове навантаження порівняно з тим, якби місіс Евелін отримала відповідні частки в Компанії Б безпосередньо. Необхідно зазначити, що жодної іншої діяльності компанія Ейверіл, крім володіння часткою в Компанії Б, не вела.

Верховний суд США, у процесі розгляду справи вказав на наступне: “Залишаючи осторонь ... мотиви ... в цілому та визначаючи характер судового розгляду ... що ми встановили? Операція, яка не має жодної бізнесової чи корпоративної цілі – простий засіб, який у формі корпоративної реорганізації приховує її реальний характер ... передачі певної частки до позивача ... Операція по своїй суті знаходиться поза очевидною ціллю закону. Стверджувати протилежне призводило б до встановлення штучності вище дійсності” [218].

Ще однією справою, яка справила істотний вплив на розвиток судової доктрини “сутність над формою”, стала справа Кнетч проти Сполучених Штатів Америки [219]. Вона стосувалась заборони вирахувань процентів за штучними операціями в податкових цілях, якщо єдиною метою таких операцій було збільшення відповідних витрат. У цій справі позивач так і не зміг довести наявність будь-якої іншої причини для здійснення відповідних операцій, крім зменшення податкового навантаження. З цієї причини Верховний суд США зазначив, що “по суті, у відповідній ситуації не існувало нічого іншого, що міг би отримати пан Кнетч, крім податкового вирахування” [219].

Науковцями виокремлені такі факти і обставини, які найбільш імовірно братимуть до уваги судді при вирішенні питання, чи відповідає конкретна операція платника податків вимогам доктрини “сутність над формою”: 1) наявність механізму податкового планування; 2) рівень економічної дійсності чи існування ділової цілі; 3) відповідність принципу “витягнутої руки” [217, с. 49]. Звідси стає очевидним, що не кожна операція платника податків, яка має відмінну від її змісту

форму, може бути оспорена з боку податкових органів з посиланням на доктрину “сутність над формою”. У цьому контексті варто зазначити критерії, які враховуються при визначенні того, чи зберігає форма своє значення під час визначення розміру податкового зобов’язання: 1) наявність ділової цілі; 2) чи змінює операція економічні інтереси учасників; 3) чи відповідають умови операції вимогам принципу “витягнутої руки”; 4) чи поважають учасники операції надану їй ними ж форму [217, с. 53].

Судова доктрина “сутність над формою” ефективно використовується не лише в процесі запобігання внутрішньодержавним випадкам уникнення від оподаткування, але й у випадку неналежного використання положень договорів про уникнення подвійного оподаткування. Для підтвердження правильності наведеного твердження можна навести рішення у справі Теон-Чен Джоу проти Комісара, де позивач як правонаступник оспорував правомірність вимог податкового органу щодо необхідності сплати податку на репатріацію доходу у вигляді процентів згідно зі ст. 1442(a) Кодексу внутрішніх доходів США (у редакції на момент вчинення відповідних дій) [220]. За обставинами справи Теон-Чен Джоу, резидент Гонг-Конгу, через компанію, яка опосередковано пов’язувалась з ним і була зареєстрована на території Нідерландів, надав позику компанії, яка опосередковано належала йому і була зареєстрована на території США. Відповідно до п. 1 ст. 8 договору про уникнення подвійного оподаткування між США та Нідерландами від 29 квітня 1948 р.: “Проценти за облігаціями, борговими розписками, борговими зобов’язаннями, цінними паперами, заставою чи відповідно до будь-якої іншої форми заборгованості (включно з процентами від іпотеки чи цінних паперів під заставу нерухомого майна), які виплачуються на користь резидента чи корпорації однієї з Договірних держав, повинні звільнитись від оподаткування в іншій Договірній державі”. Очевидно, що з формальної точки зору всі вимоги для надання доступу до договірних переваг компанією США, яка виплачує проценти на користь резидента Нідерландів, виконані. Однак податковий орган оспорив правомірність застосування договірних переваг у формі звільнення процентного доходу від податку на репатріацію, посилаючись саме на доктрину “сутність над формою”. На думку податкового органу, позичальником у цьому випадку, по суті, є

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

не компанія-резидент Нідерландів, а її опосередкований власник – компанія на території Гонг-Конгу, яка, в свою чергу, пов'язана з Теон-Чен Джоу. Звертаючись до рішення у справі Грегорі проти Хелверінга для встановлення змісту доктрини “сутність над формою”, суд зазначив, що якщо навіть форма операції буквально відповідає нормам податкового законодавства, вона не призводитиме до належних наслідків за умови відсутності ділової цілі та здійснення її лише з метою приховання справжнього характеру такої операції. На думку суду, дозвіл на ігнорування реальної природи операції з формальних причин, якщо вони здійснені виключно з метою зміни податкових зобов'язань, серйозно перешкоджатиме ефективній реалізації податкової політики США. Базуючись на дослідженні наданих матеріалів та виходячи з наявних доказів відносно відповідної операції платника податків, суд встановив, що позивач не зміг довести помилковість тверджень податкового органу щодо правомірності стягнення податку на репатріацію доходів у формі процентів, які виплачувались на користь резидента Нідерландів.

Варто додати, що у США наявність цілі уникнення від оподаткування не є неприйнятною взагалі, проте вона стає такою за відсутності інших істотних цілей для здійснення конкретної операції платника податків. З цього приводу суддя Л. Хенд зазначав: “Немає нічого поганого в такій побудові власних відносин, яка дозволяє зменшити податки до найнижчого рівня. Кожен чинить так – і бідний, і багатий; і всі чинять правильно, ні в кого немає публічного обов'язку платити більше того, ніж вимагає закон” [206, с. 10]. Саме ця концепція є одним з найбільш вагомих обмежуючих чинників щодо сфери застосування доктрини “сутність над формою” [221, с. 44].

Доктрина “сутність над формою” не є єдиною судовою доктриною, яка існує в податковому праві США для боротьби з неналежним виконанням податкових зобов'язань, проте саме вона стала тією плідною основою, на якій виникли інші судові доктрини – фіктивних операцій, ділової цілі, економічного змісту та “операції по кроках” [221, с. 43]. Звідси стає очевидним її основоположне значення для розвитку і вдосконалення механізму запобігання уникненню від оподаткування в США. У сукупності їх застосування дозволяє доволі дієво запобігати неналежному використанню податкових норм, яке може призвести до порушення наміру чи цілі законодавця, якими він керувався під час

прийняття таких норм. З допомогою судових доктрин вдається боротись з податковими схемами, які використовуються платниками податків і лише формально відповідають вимогам податкового законодавства США. “Гнучкість і сфера дії цих доктрин робить їх більш ефективними порівняно з положеннями закону і регулятивними нормами, спрямованими на попередження ухилення від сплати податків” [222, с. 63].

Незважаючи на широке використання доктрини “сутність над формою” в практиці судових органів США, ставлення до неї є доволі неоднозначним. Так, Б. Біткер зазначає, що “майже неможливо здійснити корисні узагальнення з нагромадження справ, пов’язаних з використанням доктрини “сутність над формою”, а це фактично підтверджує можливість різного застосування судами відповідної судової доктрини. Причин цьому він виділяє кілька: 1) фактичні обставини конкретних справ є, зазвичай, доволі складними, а тому не завжди зрозуміло, які факти зіграли вирішальну роль у процесі прийняття рішення, а які – менш істотну роль. Така невизначеність знижує прецедентну цінність рішення суду; 2) невизначеність щодо відповіді на питання: “Чи суд в конкретних справах тлумачить певну законодавчу норму, до якої звертається платник податку, чи формулює принцип, який може використовуватись до всього Кодексу внутрішніх доходів?”; 3) у своїх рішеннях судді, зазвичай, використовують не лише доктрину “сутність над формою”, але й інші пов’язані доктрини (ділової цілі, шахрайства (*sham*) та ін.), що знижує самостійну значимість кожної з таких доктрин [213, с. 705–706]. Однак чи не найголовнішим недоліком згаданої доктрини, на думку Ф. Зіммера, є відсутність чітких, однозначних і об’єктивних критеріїв, які б могли бути використані у процесі розгляду справи [223, с. 49]. Саме ця причина, імовірно, і зумовила доволі скептичне ставлення до доктрини “сутність над формою” В. Стренга та Л. Йодера, які вказують на те, що “застосування цієї доктрини є очевидно дуже суб’єктивним, залежним від фактичних обставин і, як наслідок, невизначеним” [224, с. 608].

Імовірно, саме враховуючи наведені негативні фактори під час формулювання пропозиції щодо кодифікації судової доктрини стосовно протидії уникненню від оподаткування у 1999 р. Казначейство США віддало перевагу з-поміж інших доктрині економічної сутності, а не

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

доктрині “сутність над формою”. “Її використання засновується на суб’єктивному і об’єктивному встановленні того факту, що операція має за мету отримання реальної економічної вигоди, не пов’язаної виключно з податковою пільгою” [225, с. 116].

Разом з тим Південна Корея пішла протилежним шляхом і фактично кодифікувала судову доктрину “сутність над формою” шляхом запровадження нової законодавчої вимоги щодо реалізації податкового обов’язку у вигляді відповідного принципу. У ст. 14 Базового акта з національних податків закріплено:

1. Якщо володіння будь-яким доходом, прибутком, власністю чи операція, які підпадають під оподаткування, є лише номінальними і в таких ситуаціях є інша особа, якій належить такий дохід і т.д., то така інша особа повинна сплачувати податки відповідно до вимог податкового законодавства.

2. Положення щодо обчислення податкової бази, відповідно до податкового законодавства, мають застосовуватись до реального доходу, прибутку, дії чи операції, незалежно від їх назви чи форми” [226, с. 12].

Як бачимо, принцип “сутність над формою” в корейському варіанті передбачає необхідність дотримання двох основних правил – правила фактичного отримувача і правила обчислення податку за сутністю операцій (substantive calculation rule). З точки зору практики найбільше звертаються до першого правила, відповідно до якого дохід відносять, в принципі, до реального отримувача, а не особи, яка є звичайним агентом чи номінальним власником. До правила обчислення за сутністю операцій на практиці звертаються не так часто, що обумовлено позицією Верховного суду Південної Кореї, згідно з якою суд не може здійснювати перекваліфікацію операції, здійсненої сторонами відповідно до правила фактичного отримувача, якщо лише податкове законодавство не містить іншої вказівки. Наприклад, якщо А придбає частки в компанії В з метою заволодіння її активами через ліквідацію, то суд не розглядатиме таку операцію як поглинання в цілях оподаткування, оскільки відповідне положення відсутнє в податковому законодавстві.

Правило “сутність над формою” викликало доволі гострі дискусії у науковому середовищі в контексті того, чи може воно застосову-

ватись для перекваліфікації операцій, які повністю або частково були здійснені на території інших країн [227, с. 400]. З метою вирішення таких протиріч корейський законодавець у червні 2006 р. вніс зміни до Закону про координацію міжнародних податкових зв'язків шляхом доповнення ст. 2 положеннями, схожими за змістом зі ст. 14 Базового акта з національних податків, але з чіткою вказівкою на те, що вони застосовуються у транскордонних ситуаціях [228, с. 472]. Більше того, у них містились концептуальні елементи загального правила про запобігання уникненню від оподаткування, яке використовується в багатьох країнах, зокрема, операція “по кроках”, економічної сутності та цілі неналежного отримання договірних переваг.

Більшість фахівців-практиків і науковців у Південній Кореї визнають, що норми, які встановлюють принцип “сутність над формою” в національному податковому законодавстві, відіграють важливу роль у запобіганні уникненню від оподаткування та повинні використовуватись у тих випадках, коли відсутні адекватні ситуації, спеціальні правила щодо запобігання уникненню від оподаткування. З іншого боку, частина фахівців вважає, що в цілях підвищення ефективності боротьби з уникненням від оподаткування Південній Кореї необхідно ввести в національне законодавство виражену і дієву загальну норму про запобігання уникненню від оподаткування, як це має місце в ФРН чи Канаді [229, с. 472].

Поступово доктрина “сутність над формою” отримує визнання і в Україні, що підтверджується судовою практикою останніх років, коли стали частішати випадки звернення податкових органів до суду з вимогою визнання правочину нікчемним та стягненням коштів за ним. Підхід податкових органів у цьому контексті зустрів очікувану гостру критику з боку платників податків [230; 231]. Судова практика щодо визнання правочинів нікчемними за позовами податкових органів через відсутність в них реального економічного змісту може розглядатись як приклад використання судом одного з різновидів судової доктрини “сутність над формою” у широкому розумінні. До такого кроку податкові органи змушує недостатність власне податкових інструментів боротьби з використанням схем уникнення від оподаткування, в т.ч. і з використанням договірних норм.

При ознайомленні з відповідною судовою практикою з огляду на зарубіжний досвід доводиться констатувати наявність окремих проблемних аспектів або пробілів, які в майбутньому ще можуть стати предметом спорів та дискусій як у судах, так і в колах фахівців:

1. Вищий адміністративний суд України до обов'язкових елементів визнання недійсності правочинів, які суперечать інтересам держави та суспільства, відносить встановлення наявності умислу в діях осіб, які уклали такий правочин [232]. Разом з тим з практичної точки зору подібне положення є надзвичайно складним у процесі реалізації, оскільки встановити намір конкретного платника податків – завдання не з легких [233, с. 798]. У цьому контексті варто звернути увагу на те, що судова доктрина “сутність над формою” у США не вимагає наявності суб'єктивного наміру платника податків, хоча об'єктивні обставини справи часто вказують на його існування. Заради справедливості варто зазначити, що описаний підхід у рамках правової системи США не є загальноновизнаним правилом, а швидше винятком із правила. Проте ті держави, які вимагають наявності умислу у процесі розгляду судом спорів щодо форми і змісту операцій платника податків, віддають перевагу об'єктивним, а не суб'єктивним критеріям. Найбільш показовою, на думку Ф. Зіммера, у цьому випадку є Австралія, в законодавстві якій чітко закріплені вісім основних об'єктивних факторів, яких повинні обов'язково брати до уваги при встановленні змісту суб'єктивного наміру платника податків під час укладення правочину (ст. 177d Акта про оподаткування доходу) [234].

2. Доктрина “сутність над формою” у вітчизняному варіанті має занадто обмежену сферу застосування і в близькому майбутньому, імовірно, потребуватиме вдосконалення або шляхом впровадження нових судових доктрин з чіткішими критеріями (як це має місце в США (доктрина операції “по кроках” та ін.), або доповнення окремими нормами в рамках податкового законодавства, які мають широку сферу застосування і які спрямовані на запобігання уникненню від оподаткування та здатні запобігати використанню платниками податків прогалин у законодавстві в неналежний спосіб (як це пропонується в Південній Кореї і вже здійснено в США). Правильність подібних міркувань підтверджує і розвиток судової практики в Україні. Так, протягом останніх років поступово отримує своє визнання у віт-

чизняних реаліях широко використовується у світі доктрина ділової цілі (business purpose) та економічного змісту (economic substance) [233, с. 796].

3. У вітчизняних реаліях абсолютно не вирішеним залишається питання про можливість застосування законодавчо визначених внутрішньодержавних механізмів запобігання уникненню від оподаткування в ситуаціях з неналежним використанням положень міжнародних податкових договорів. З одного боку, згідно зі ст. 9 Конституції України ратифіковані Верховною Радою України міжнародні податкові договори визнаються частиною національного законодавства і за логікою не мають жодного пріоритету перед національним законодавством. Таким чином, не виникає жодних перепон у використанні внутрішньодержавних механізмів запобігання уникненню від оподаткування. З іншого ж боку, п. 2 ст. 19 Закону України “Про міжнародні договори України” встановлює пріоритет правил міжнародного договору перед нормами вітчизняних законодавчих актів. Звідси стає очевидним, що внутрішньодержавні механізми не можуть застосовуватись у ситуаціях, пов’язаних з використанням міжнародних договорів, в т.ч. і у сфері оподаткування.

У цьому контексті варто зазначити, що і практика іноземних держав з цього приводу теж істотно відрізняється. Так, Ф. Зіммер виділяє дві групи держав, які використовують діаметрально протилежні підходи до вирішення проблеми співвідношення внутрішньодержавних правил запобігання уникненню від оподаткування і договірних норм у податковій сфері: 1) внутрішні правила запобігання уникненню від оподаткування використовуються у транскордонних ситуаціях, навіть у випадку існування договірних норм – Австралія, Австрія, Данія, Франція, Угорщина, Південна Корея, Мексика, Нова Зеландія, Уругвай, США; 2) внутрішні правила запобігання уникненню від оподаткування не можуть використовуватись у транскордонних ситуаціях за наявності альтернативних договірних норм – Аргентина, Бельгія, Німеччина, Люксембург, Нідерланди, Швейцарія [223, с. 60].

4.3. Механізм антиофшорного правового регулювання в контексті запобігання неналежному застосуванню договірних норм

Міжнародні податкові договори завжди були і залишаються важливим фактором, який обов'язково враховується транснаціональними компаніями у процесі планування та здійснення зовнішньоекономічної діяльності. Їх позитивний вплив на розвиток міжнародних економічних відносин між договірними державами є очевидним, однак в окремих випадках норми таких договорів використовуються у неналежний спосіб. Часто такі випадки пов'язані з використанням офшорних юрисдикцій, що призводить до завдання значних збитків договірним державам через недоотримання податкових надходжень. Прикладом у цьому контексті може бути ситуація, в якій платник податків поєднує вигоди низького рівня оподаткування в договірній державі, яка надає, наприклад, звільнення від податку на репатріацію доходу, зі спеціальним режимом звільнень у державі резидентства.

Для України обмеження можливостей неналежного застосування договірних норм з використанням офшорних юрисдикцій є надзвичайно важливим і невідкладним завданням, що підтверджується і висновками експертів провідних міжнародних організацій. Зокрема, у листі МВФ "Україна – Політичні заходи, спрямовані на відновлення довіри та поновлення програми, підтримуваної фінансуванням від Фонду" наголошується, що досягнення цільового показника дефіциту бюджету на тлі ослаблення економічної активності та ескалації ризиків загострення економічної ситуації в 2012 р. потребувало, зокрема, обмеження можливостей використання платниками податків вигод, пропонованих офшорними юрисдикціями [235].

Починаючи з другої половини ХХ ст., увага до активного використання платниками податків можливостей офшорних юрисдикцій постійно зростала, підтвердженням є цілий ряд робіт представників далекого зарубіжжя, таких як Х. Барбер [236], Р. Гордон [237], К. Доггарт [238], Дж. Кавалер [239], Р. Пелен, Р. Мерфі та К. Шаваньо [240]. Серед російських та українських дослідників відповідної тематики на особливу увагу заслуговують роботи В.М. Слепця [241], М.О. Баймуратова, О.І. Зоріної [242], А.В. Єрицяна [243], Д.Л. Ушакова [244]. Однак не вдалося віднайти вітчизняних робіт, які були б

присвячені висвітленню особливостей державної політики України в сфері запобігання неналежному використанню міжнародних податкових договорів із залученням офшорних зон.

Термін “офшор” уперше з’явився в одній з газет на східному узбережжі США наприкінці 50-х років ХХ ст. у зв’язку з фінансовою організацією, якій вдалося уникнути урядового контролю за допомогою власної винахідливості. Компанія просто перемістила свою діяльність, яку уряд США бажав контролювати і регулювати, на територію зі сприятливим податковим кліматом [242, с. 57]. Зазначимо, що цим широким за змістом поняттям нині на російську та українську мови перекладається багато термінів: “офшорний центр”, “офшорна зона”, “податкова гавань”, “податковий рай” та ін., які, на думку Д. Аксьонова, всі разом об’єднуються в поняття “офшорна юрисдикція” [245, с. 14]. Такий підхід згаданого автора навряд чи можна назвати коректним, оскільки офшорна юрисдикція – це сукупність особливих правомочностей держави у сфері оподаткування, які вона особливим чином здійснює на всій своїй території (або на окремій її частині), але під згаданим поняттям навряд чи можна розуміти певну територію з безподатковим режимом [242, с. 60]. У найбільш загальному вигляді офшор – це спеціальний правовий режим оподаткування з встановленням всередині нього ряду податкових пільг і привілеїв [242, с. 58]. Відразу зазначимо, що надалі визначатимемо зміст поняття “офшор” не у вузькому сенсі (виключно у контексті заходів щодо боротьби з офшорами, наприклад, “чорні” списки), а у широкому (включаючи у заходи з антиофшорного регулювання і правила про контрольовані іноземні компанії).

Єдине визначення поняття “офшор” наразі відсутнє і кожна країна на власний розсуд вирішує питання про віднесення тієї чи іншої держави (її частини) до списку офшорів з усіма негативними наслідками, які випливають з цього факту. Наприклад, у Японії з 1992 р. при визначенні переліку країн та територій, які вважаються низькоподатковими, використовується т.зв. “коефіцієнт податкового навантаження”, який визначається як співвідношення між податковими зобов’язаннями контрольованої іноземної компанії зі сплати корпоративного податку у звітному періоді та загальною сумою доходу, визначеною відповідно до податкового законодавства за той же період [246,

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

с. 642]. Якщо таке співвідношення становило менше 25 %, то відповідна країна чи територія вважаються низькоподатковими.

У податковому законодавстві Фінляндії при визначенні поняття “контрольовані іноземні компанії” зазначається, що до них включаються ті суб’єкти господарювання, які є резидентами інших країн та які оподатковуються на рівні менше ніж $\frac{3}{5}$ від того рівня податку на доходи, під який вони б підпадали, якби були резидентами Фінляндії [247]. Іншими словами, до числа офшорів включаються усі ті території, на яких ставка корпоративного податку або його аналогу становить менше ніж 15,6 % ($\frac{3}{5}$ ставки корпоративного податку в Фінляндії станом на 2010 р.). Подібні по суті, хоча і дещо відмінні підходи використовують також у Данії та Норвегії. Зауважимо, що подібний критерій не є оптимальним, оскільки поза увагою залишаються відмінності у визначенні податкової бази та інші фактори, які можуть впливати на рівень оподаткування.

У Південній Кореї до числа офшорів відносять ті країни та території, які або взагалі не оподатковують доходи корпорацій чи їх істотної частину, або ж визначають податкове навантаження на корпоративні доходи на рівні менше 15 % [228].

Доволі цікавий шлях вирішення питання про перелік офшорів обрала Бразилія. В її законодавстві передбачено, що до низькоподаткових належать ті країни, ставка податку на доходи в яких становить менше 20 %. Однак у 2009 р. бразильський законодавець істотно доповнив свій підхід шляхом включення до списку офшорів тих країн чи територій, які не розкривають інформацію про акціонерів, власників цінних паперів, бенефіціарного отримувача доходу (tax havens) або ж надають податкові пільги для нерезидентів, які не здійснюють істотної економічної діяльності на відповідній території (privileged fiscal regime) [248, с. 164].

Ряд інших держав дотримуються кардинально іншого підходу і доводять до відома платників податків лише сам список офшорів, не вдаючись до пояснення критеріїв відбору (Польща, Нова Зеландія).

Узагальнюючи існуючі підходи держав на доктринальному рівні, їх найчастіше об’єднують в дві групи (в контексті правила про контрольовані іноземні компанії):

1) трансакціоналістський (використовується США та Канадою), який не вимагає визначення офшорів чи їх списку, проте передбачає

виокремлення конкретних операцій (щодо використання пасивних доходів) на підставі використання щодо їх оподаткування іншою юрисдикцією низьких ставок;

2) визначення конкретного списку країн чи територій (Франція, Велика Британія, Японія), який обумовлює розробку поняття “офшор” шляхом порівняння рівня оподаткування та розробку вичерпного переліку офшорів, які вважаються такими з точки зору конкретної країни [249, с. 103].

На міжнародно-правовому рівні важливою допомогою у визначенні списку офшорів є розробки ОЕСР, яка є одним з найбільш потужних центрів з координації зусиль розвинених держав щодо антиофшорного регулювання.

Позиція ОЕСР щодо визначення списку офшорів не є сталою. У доповіді “Недобросовісна податкова конкуренція. Зростаюча глобальна проблема” у 1998 р. експерти згаданої міжнародної організації виокремили три типи ситуацій, в яких рівень оподаткування мобільних факторів виробництва в одній країні може бути нижчим, ніж в іншій: 1) податкові гавані; 2) держави з преференційними податковими режимами; 3) держави, які стягують податки з доходів на рівні з іншими країнами, проте ефективна податкова ставка в них нижча [250, с. 19–20]. Для ідентифікації держав та територій, які представляють перші два типи, пропонувалось використовувати такі критерії:

1) низький рівень оподаткування чи відсутність його взагалі та їх самоідентифікація як територій, які можуть бути використані нерезидентами для уникнення оподаткування на території держави резидентства (для держав з преференційними податковими режимами – відсутність чи низький рівень оподаткування конкретного доходу);

2) наявність законодавства чи адміністративної практики, яка обмежує ефективний обмін необхідною інформацією з іншими країнами щодо платників, які отримують вигоди від використання відповідного податкового режиму (для держав з преференційними податковими режимами – відсутність ефективного обміну податковою інформацією);

3) відсутність прозорості (для держав з преференційними податковими режимами – відсутність прозорості у застосуванні відповідного режиму);

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

4) відсутність вимоги про істотний характер діяльності на території відповідної країни (для держав з преференційними податковими режимами – закріплення “ізоляції” відповідного податкового режиму для запобігання негативного впливу на внутрішній ринок країни шляхом, наприклад, виключення резидентів з числа осіб, які можуть використовувати переваги запропонованого режиму).

Перший критерій зустрів передбачуваний опір, оскільки може розглядатись як порушення принципів суверенної рівності та невтручання у внутрішні справи, закріплені в Статуті ООН та ряді інших міжнародно-правових документів. Адже ніхто не може і не повинен втручатись у процес реалізації державою власних суверенних повноважень у сфері оподаткування – вона повинна самостійно і з урахуванням потреб національної економіки визначати рівень оподаткування в цілому та за окремими суб’єктами чи видами доходу. Четвертий критерій для визначення податкових гаваней також не знайшов широкого застосування, оскільки був занадто складним і суперечливим у використанні. Наприклад, надання фінансових та управлінських послуг в одних ситуаціях може утворювати істотний характер діяльності на території конкретної країни, а в інших – ні (т. зв. “паперові компанії”).

Уже у доповіді “Проект ОЕСР щодо недобросовісних податкових практик: доповідь 2001 р. щодо досягнутого прогресу” окреслені вище критерії податкових гаваней були істотно змінені. З чотирьох критеріїв для визначення податкових гаваней залишили лише два: 1) наявність законодавства або адміністративної практики, що перешкоджають ефективному обміну інформацією в податкових цілях з іншими державами щодо платників податків, які використовують вигоди відсутності оподаткування чи його низького рівня; 2) відсутність достатнього рівня прозорості [251].

У рамках Ради фінансової стабільності розроблено власний підхід до класифікації офшорів. Критеріями у цьому контексті стали: 1) низький рівень оподаткування доходу від підприємницької чи інвестиційної діяльності; 2) відсутність податків на репатріацію доходів; 3) прості та гнучкі правила інкорпорації та ліцензування; 4) прості та гнучкі правила нагляду; 5) можливості гнучкого використання трастів та інших корпоративних структур; 6) необов’язкова фізична присутність для фінансових установ та/або корпоративних структур; 7) надмірно

високий рівень конфіденційності клієнта на основі жорсткого внутрішнього законодавства; 8) відсутність доступу до аналогічних переваг для резидентів [252].

З урахуванням викладеного стає очевидним, що особливу увагу як на національно-правовому, так і на міжнародно-правовому рівні приділяють тим країнам, які розглядаються як класичні офшори (податкові гавані). Часто такий вузький підхід залишає поза увагою існування пільгових податкових режимів для нерезидентів в окремих державах, які в цілому мають традиційну податкову систему з помірним або навіть високим податковим навантаженням. Наприклад, якщо в цілому в США існує високий рівень податкового навантаження, то в штаті Делавер створено спеціальний податковий режим з нульовим оподаткуванням доходів для компаній з обмеженою відповідальністю (limited liability company), які належать нерезидентам та не здійснюють підприємницької діяльності на території США. Крім того, такі компанії користуються ще й перевагами інформаційної закритості, оскільки США займають 5-те місце за Індексом фінансової закритості (Financial Secrecy Index 2011) [253]. Збереження такої ситуації є невинуватим і несправедливим з огляду на масований наступ на офшори на світовому рівні, більшість з яких є країнами, які не мають інших можливостей для забезпечення власного права на розвиток, крім створення сприятливих умов для фінансової діяльності (наприклад, у 2002 р. на о. Джерсі до 90 % урядових доходів утворювали платежі від фінансового сектору) [254, с. 20–21].

У цьому контексті на особливу увагу заслуговує досвід антиофшорного регулювання в Бразилії, до якого вже звертались вище. Законодавець Бразилії не лише виокремив ті території і держави, які належать до категорії податкових гаваней, але і визначив ті території, які належать до країн з привілейованим фіскальним режимом. До останніх включаються держави чи території, які відповідають будь-якій з наведених ознак або кільком з них: 1) ставка податку з доходів становить до 20 %; 2) надання спеціальних переваг для нерезидентів за умов: а) відсутності вимог ведення істотної економічної діяльності на відповідній території; б) закріплення заборони ведення істотної економічної діяльності на відповідній території; 3) відсутність оподаткування доходів, отриманих поза відповідною територією, чи з оподаткуванням їх за ставкою до 20 %; 4) заборона надання доступу до

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

інформації про структуру акціонерного капіталу, власників активів чи прав або ж економічні операції, здійснювані конкретними сторонами [255, с. 27]. Бразильський офіс федеральних доходів надав перелік тих держав, які мають привілейовані фіскальні режими: 1) Люксембург (люксембурзькі холдинги); 2) Уругвай (Sociedad Financiera de Inversion (SAFI)); 3) Данія (данська холдингова компанія); 4) Нідерланди (голландські холдингові компанії); 5) Ісландія (міжнародна торгова компанія); 6) Угорщина (угорська корпорація з обмеженою відповідальністю); 7) США (компанії з обмеженою відповідальністю в штатах Делавер, Невада, Флорида); 8) Іспанія (іспанська холдингова компанія (ETVE)); 9) Мальта (міжнародна торгова або холдингова компанія). Як бачимо, зазначені чіткі організаційно-правові форми, для яких впроваджено спеціальний податковий режим з боку певних країн з метою залучення інвестицій. Такі компанії підпадають під дію правил трансфертного ціноутворення та недостатньої капіталізації, які діють у Бразилії. У таблиці 4.1 надано порівняння податкового режиму операцій, які здійснюються бразильськими резидентами з компанією, зареєстрованою в податковій гавані, та з компанією, зареєстрованою в країні з привілейованим фіскальним режимом [256].

Таблиця 4.1

Порівняння податкового режиму операцій бразильського резидента з компанією в податковій гавані та в країні з привілейованим фіскальним режимом

	Податкова гавань	Країна з привілейованим фіскальним режимом
Виплата доходу нерезиденту	Податок на репатріацію доходу – 25 %	Податок на репатріацію доходу – 15 %
Доходи від приросту капіталу	Податок на репатріацію доходу – 25 %	Податок на репатріацію доходу – 15 %
Правила трансфертного ціноутворення	Застосовуються	Застосовуються
Правила недостатньої капіталізації	Застосовуються	Застосовуються
Неоподаткування приросту капіталу від інвестицій на фондовій біржі	Не застосовується	Застосовується
Заборона вирахування витрат, пов'язаних з виплатою доходу	Застосовується	Застосовується

Незважаючи на неоднозначну оцінку подібної практики з боку ряду розвинених держав (Нідерланди, Швейцарія та ін.), все ж варто погодитись, на нашу думку, з експертами Мережі податкової справедливості (Tax Justice Network) в тому, що запропонований підхід є більш ефективним у контексті протидії недобросовісній податковій конкуренції, аніж класичний підхід [253].

Не лише Бразилія використовує широкий підхід до антиофшорного регулювання. Ще у 1992 р. Міністерство фінансів Італії оприлюднило список територій з пільговим податковим режимом, до яких повною мірою застосовувались обмеження на врахування витрат під час здійснення виплат з території Італії. Поряд з цією категорією було визначено також ще дві групи держав та територій, на які поширювалось відповідне обмеження на врахування витрат у цілях оподаткування: 1) компанії Бахреїну та ОАЄ, які не здійснюють розробку, видобуток та очищення нафти; 2) спеціальні види компаній з пільговим режимом оподаткування в конкретних державах (наприклад, міжнародні компанії Домініки, які здійснюють свою діяльність поза її межами, та інші 20 видів компаній в різних країнах світу) [257, с. 617–618].

Сучасна активна діяльність держав у сфері вдосконалення механізму антиофшорного регулювання змушує доволі критично оцінити як сам підхід в цілому, так і список офшорних зон, розроблений і затверджений Урядом України. По-перше, невідомо, за яким саме критерієм ті чи інші території включаються чи виключаються зі списку офшорних зон. За таких умов платникам податку складно вибудувати стратегію на найближче майбутнє, оскільки невідомо коли і як буде переглядатись список офшорних зон. По-друге, включення окремих територій, наприклад Нідерландські Антильські острови, є доволі дивним, адже такої країни нині не існує, а згадана територія входить до складу Нідерландів на правах автономного округу [258, с. 43]. Аналогічна ситуація складається і з включенням до списку острову Олдерні, який “є частиною Бейлівіку Гернсі в цілях оподаткування та має відповідну угоду з Джерсі та з Сполученим Королівством” [259]. По-третє, в списку офшорних зон України відсутні європейські країни, які практикують податкове стимулювання залучення інвестицій від нерезидентів, зокрема Ліхтенштейн, Кіпр, Мальта, які, наприклад, і в

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

Росії (за винятком Кіпру з 2010 р.), і в Казахстані включаються у списки офшорних зон. По-четверте, абсолютно легітимним з точки зору вітчизняного списку офшорних юрисдикцій залишається використання цілого ряду пільгових режимів оподаткування, які надаються для нерезидентів на території окремих штатів США, Об'єднаних Арабських Еміратів, Іспанії та інших держав.

Механізм антиофшорного регулювання потребує також особливої уваги у частині запобігання неналежному використанню договорів про уникнення подвійного оподаткування, до якого звертаються у процесі побудови відповідних схем мінімізації податкових платежів. Адже “існування розгалуженої мережі міжнародних податкових договорів є виключно важливим для податкових гаваней в цілях забезпечення податкових переваг, оскільки сприятливі за умовами договори дозволяють знизити чи взагалі звільнити від сплати податку на репатріацію доходу” [260, с. 14–15].

З метою обмеження практики неналежного використання офшорних юрисдикцій держави найчастіше не укладають договорів про уникнення подвійного оподаткування з країнами та територіями, які відносять до офшорів. Разом з тим з цього правила існує цілий ряд винятків. Наприклад, з причини тісних історичних, інституційних і політичних зв'язків Нідерланди мають відповідний податковий договір з Арубою, а Сполучене Королівство – з островами Джерсі, Гернсі та Мен. Аналогічні договори з причини географічної близькості та наявності особливих зв'язків має Австрія з Ліхтенштейном чи Франція з Монако. В окремих випадках укладення договору про уникнення подвійного оподаткування з офшором може обумовлюватись і економічними причинами, зокрема, інтересами нафтодобувної промисловості, що підтверджує приклад укладення відповідних договорів з боку Канади, США, Фінляндії, Норвегії та Швеції з Барбадосом або Франції та Італії з окремими державами Аравійського півострова [261, с. 75].

Наявність таких “винятком” із загального правила неукладення договорів про уникнення подвійного оподаткування з офшорами призводить до необхідності вдосконалення як договірних, так і внутрішньодержавних механізмів запобігання поширенню практики неналежного використання відповідних договірних положень з боку платників податків.

Договірні засоби обмеження використання офшорів можна об'єднати в чотири основні групи [261, с. 76]: 1) виключення певних суб'єктів господарювання, які користуються перевагами офшорів, з кола осіб, які мають доступ до договірних переваг; 2) визначення умов, за яких особа має право на отримання договірних переваг (наприклад, запровадження вимоги про бенефіціарного отримувача); 3) обмеження сфери застосування договірних правил щодо звільнення від оподаткування; 4) ефективна адміністративна співпраця.

Одним з дієвих заходів обмеження неналежного використання міжнародних податкових договорів, особливо договірного шопінгу, могло б стати включення в текст договорів про уникнення подвійного оподаткування положення про обмеження доступу до договірних переваг для третіх осіб, які не є резидентами договірних держав. Таке положення може передбачати або вимогу добросовісності бенефіціарного отримувача доходу, або ж вимогу дотримання встановленої межі участі нерезидентів у компанії однієї договірної держави, яка отримує дохід з іншої договірної держави.

Окремі міжнародні податкові договори також можуть включати положення, за якого одна договірна держава надає відповідні переваги суб'єктам іншої договірної держави лише за дотримання спеціальних умов. Прикладом використання такого підходу може бути ситуація, в якій надання зменшеної ставки податку на репатріацію доходу при виплаті дивідендів, сплачених дочірніми підприємствами материнській компанії, пов'язується з дотриманням встановленої частки участі в компанії для нерезидентів та мінімальним періодом їх участі у відповідній особі до моменту прийняття рішення про виплату дивідендів.

Держави використовують також обмеження сфери застосування договірних правил щодо звільнення від оподаткування у власній практиці. Прикладами такого підходу може бути закріплення положення про виключення ситуацій подвійного неоподаткування або ж заміна податковим кредитом звільнення від оподаткування доходу компанії в державі резидентства, отриманого від діяльності в іншій договірній державі і оподатковуваного в ній. Як ілюстрацію першого випадку можна навести договір про уникнення подвійного оподаткування між Італією та Францією, в якому міститься чітке положення, згідно з яким якщо дохід, відповідно до положень договору, звільняється від

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

оподаткування в одній з двох договірних держав, то таке звільнення надаватиметься лише у тому випадку, якщо той же дохід оподатковується в іншій договірній державі. Підтвердженням практики, описаної в другому випадку, можуть бути договори Німеччини про уникнення подвійного оподаткування, в яких встановлено, що звільнення доходів постійних представництв німецьких компаній застосовується лише тоді, якщо такий дохід представництв отримано виключно або переважно від таких видів діяльності, як: продаж товарів, реклама, надання технічних, банківських чи страхових послуг. У процесі перемовин з Італією та Швейцарією Франція домогалась включення у статтю, присвячену уникненню подвійного оподаткування, положення про узагальнення техніки податкового кредиту. Така норма дозволила б їй оподатковувати доходи, отримані в іншій договірній державі, через надання податкового кредиту відповідній компанії в розмірі, який дорівнює сумі податку, стягнутого в державі джерела, та який не перевищує максимальну суму відповідного гіпотетичного податку у Франції з належної суми отриманого доходу. За такого підходу у Франції дозволялось би оподаткування відповідного доходу, отриманого в іншій договірній державі та оподаткованого за низькими ставками, причому не лише доходів іноземних постійних представництв французьких компаній, але й доходів їх дочірніх компаній.

Виправданим у контексті вивчення позитивного досвіду держав щодо обмеження можливостей використання договорів про уникнення подвійного оподаткування в побудові схем із залученням офшорів може бути звернення до договірної практики Швеції. На основі її дослідження М. Дальбергу вдалося виокремити чотири основні групи положень, які обмежують доступ до договірних переваг [262, с. 830–831, 836]:

1) обмеження доступу до договірних переваг для осіб, які підпадають під низький рівень оподаткування на час укладення відповідного договору про уникнення подвійного оподаткування. Наприклад, у п. 2 ст. 24 договору з Барбадосом зазначено: “Компанії, які отримують спеціальні податкові вигоди відповідно до Акта про звільнення страхування, Сар. 308А, Акта про офшорний банкінг, Сар. 325, Акта про міжнародні бізнес-компанії (звільнення від оподаткування), Сар. 77 чи іншого подібного закону, діючого на території Барбадосу,

не можуть мати доступ до будь-яких переваг, передбачених цією Конвенцією”;

2) обмеження доступу до договірних переваг для компаній, які отримали пільговий податковий режим після підписання договору про уникнення подвійного оподаткування. Так, у Моделі міжнародного податкового договору Швеції зазначається: “Незважаючи на інші положення цієї Конвенції, якщо

(а) компанія, яка є резидентом Договірної держави, отримує свій дохід переважно з іншої Договірної держави від

i. такої діяльності, як надання банківських, фінансових, страхових послуг чи послуг водного транспорту або

ii. такої діяльності, як виконання функцій головного офісу, координаційного центру або іншого подібного утворення, яке надає адміністративні послуги чи іншу підтримку групі компаній, яка здійснює свою діяльність переважно в іншій Договірній державі;

(б) за винятком методу уникнення подвійного оподаткування, який, зазвичай, використовується такою Договірною державою, відповідний дохід оподатковуватиметься за істотно нижчим рівнем відповідно до законодавства такої Договірної держави, ніж дохід від подібної діяльності, здійснюваної в рамках такої Договірної держави, чи від виконання функцій головного офісу, координаційного центру або іншого подібного утворення, яке надає адміністративні послуги чи іншу підтримку групі компаній, яка здійснює свою діяльність в такій Договірній державі, будь-які положення цієї Конвенції, які надають звільнення від оподаткування чи його зменшення, не повинні застосовуватись щодо відповідного доходу такої компанії та дивідендів, виплачуваних нею”;

3) обмеження надання договірних переваг для окремих суб’єктів у державах, які використовують принцип територіальності при оподаткуванні та не оподатковують дохід, отриманий з джерела не в межах їх територіальної юрисдикції. Як приклад, можна навести ст. 12 договору з В’єтнамом: “Якщо будь-яка особа отримує дохід інший, ніж дивіденди у розумінні ст. 10, з джерела поза територією В’єтнаму і такий дохід звільняється від оподаткування відповідно до законодавства В’єтнаму та звільняється від оподаткування у Швеції відповідно до положень цієї Угоди, то Швеція може оподатковувати такий дохід

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

відповідно до норм національного податкового законодавства, незважаючи на положення цієї Угоди”;

4) обмеження надання договірних переваг з метою запобігання використанню підставних компаній (*stepping stone companies*) з формулюванням норм, аналогічних за змістом ст. 22 “Обмеження переваг” Модельної конвенції США з уникнення подвійного оподаткування.

Для порівняння вважаємо за доцільне навести перелік тих видів загальних договірних норм, які використовуються в Україні для обмеження доступу до переваг міжнародних договорів для недобросовісних платників податків:

1) обмеження доступу до договірних переваг на підставі використання загальної норми про запобігання уникненню від оподаткування. Прикладом у цьому випадку може бути ст. 25 договору про уникнення подвійного оподаткування з Литвою, в якій зазначено: “Незважаючи на будь-які інші положення цієї Конвенції, резидент Договірної Держави не повинен одержувати в другій Договірній Державі переваги від будь-якої знижки з податків або звільнення від оподаткування, передбачені цією Конвенцією, якщо головною ціллю або однією із головних цілей виникнення або існування такого резидента або будь-якої особи, зв’язаної з таким резидентом, було одержання переваг від цієї Конвенції, які в іншому разі не могли б бути одержані”;

2) обмеження доступу до договірних переваг для осіб, які підпадають під низький рівень оподаткування на час укладення відповідного договору про уникнення подвійного оподаткування. Так, у п. 2 ст. 23 договору про уникнення подвійного оподаткування з Сполученим Королівством зазначено: “Незважаючи на положення будь-якої іншої статті цієї Конвенції, резидент Договірної Держави, який внаслідок положень внутрішнього законодавства, що стосується стимулів до розміщення іноземних інвестицій, не підлягає оподаткуванню або підлягає оподаткуванню за зменшеними ставками з доходів, в т.ч. доходів від приросту вартості майна в цій Договірній Державі, не буде одержувати вигоди від будь-якого зниження або звільнення від оподаткування, передбаченого в цій Конвенції”;

3) обмеження надання договірних переваг з метою запобігання використанню підставних компаній (*stepping stone companies*) з використанням норм, аналогічних за змістом ст. 22 “Обмеження переваг” Модельної конвенції США з уникнення подвійного оподаткування

(ст. 22 договору про уникнення подвійного оподаткування між Україною та США). Істотно спрощений за змістом варіант подібного формулювання запропоновано в п. 5 протоколу до договору з Португалією щодо оподаткування пасивних видів доходу та доходів від відчуження майна: "...зрозуміло, що податкові знижки або звільнення, що передбачені Конвенцією щодо дивідендів, процентів, роялті та доходів від відчужування майна, не повинні застосовуватись, якщо такі види доходу отримані з Договірної Держави компанією, яка є резидентом другої Договірної Держави, капітал якої належить, прямо або побічно, акціонерам або членам, що не є резидентами цієї іншої Держави на більш ніж 50 %. Однак положення цього пункту не застосовуються, якщо така компанія здійснює в Договірній Державі, резидентом якої вона є, суттєву підприємницьку діяльність іншу, ніж просте володіння цінними паперами або іншими активами”;

4) обмеження сфери використання договірних пільг з метою обмеження випадків подвійного неоподаткування доходів платника податку. Відповідна за змістом норма міститься в п. 1 ст. 23 договору зі Сполученим Королівством: “Якщо згідно з будь-яким положенням цієї Конвенції будь-який дохід звільняється від податку в Договірній Державі, і за діючим законодавством другої Договірної Держави, особа, до якої відноситься цей дохід, підлягає оподаткуванню у відношенні суми цього доходу, яка переводиться або одержується із цієї другої Договірної Держави, і не підлягає оподаткуванню у відношенні повної суми цього податку, звільнення, яке надається згідно з цією Конвенцією в першій згаданій Договірній Державі, буде застосовуватися тільки до такої частини доходу, яка оподатковується в другій Договірній Державі”.

Як бачимо, Україна використовує доволі широкий арсенал загальних договірних норм, спрямованих на запобігання уникненню від оподаткування, в т.ч. і з використанням офшорів (ми не аналізували спеціальні норми для боротьби з конкретними схемами уникнення від оподаткування). Однак при цьому варто зауважити, що практика включення таких норм у міжнародні податкові договори відстає від потреб практики запобігання уникненню від оподаткування та страждає на вибірковість. Прикладом у цьому випадку може слугувати укладення договору про уникнення подвійного оподаткування з ОАЕ, де

фактично не стягується корпоративний податок з більшості нерезидентів, за виключенням нафтовидобувних компаній та іноземних банків [263, с. 14]. З урахуванням такого підходу до оподаткування в ОАЕ Індія, наприклад, уклала додатковий протокол до договору про уникнення подвійного оподаткування, в п. 3 якого зазначено про необхідність включення до договору нової ст. 29 (Обмеження переваг) наступного змісту: “Особа, яка є резидентом з Договірної держави, не отримує доступу до переваг цього Договору, якщо основною ціллю чи однією з основних цілей її створення було отримання переваг цього Договору, які не могли б бути доступними у інших випадках. У сферу дії цієї статті включаються особи, які не здійснюють bona fide господарську діяльність” [264]. Однак з боку України подібних кроків щодо посилення протидії уникненню від оподаткування з використанням ОАЕ здійснено не було. Схожа ситуація і з договором з Португалією, де створено спеціальний податковий режим для компаній, зареєстрованих в автономному окрузі Мадейра (звільнення від корпоративного податку і податку на репатріацію доходу у формі дивідендів). Їх можна було б виключити з-під сфери дії відповідного договору України про уникнення подвійного оподаткування, як це зробили США шляхом укладення додаткового протоколу.

Висновки до розділу 4

На основі проведеного дослідження можемо сформулювати такі висновки:

1. Доктрина “сутність над формою” є важливим засобом запобігання використанню схем уникнення від оподаткування, в т.ч. і в транскордонних ситуаціях. Підтвердженням є понад 70-річна практика судів США, які ефективно використовують відповідну доктрину в ситуаціях, коли платник податку лише формально узгоджує свої дії з вимогами законодавства в цілях мінімізації свого податкового навантаження, при цьому реальний зміст операцій істотно відрізняється від наданої їм форми. Разом з тим вона не є ідеальним і універсальним інструментом в руках податкових органів для боротьби з недобросовісними платниками податків, що підтверджується як відсутністю єдиних підходів у судовій практиці, так і обґрунтованою критикою з

боку науковців та практиків. Швидше звернення до неї є останнім засобом, використання якого стає можливим у тому випадку, коли всі інші засоби виявились неефективними. Аналогічною бачиться у цьому контексті і роль доктрини “сутність над формою” у випадку запобігання неналежному використанню міжнародних податкових договорів. До неї апелюють лише в тому випадку, якщо ані договірні, ані внутрішньодержавні механізми запобігання уникненню від оподаткування не дають належного ефекту. Можливість використання доктрини “сутність над формою” обумовлюється її відносною гнучкістю.

2. Україна на сучасному етапі свого розвитку поступово і обережно долучається до використання світового досвіду щодо доктрини “сутність над формою” через законодавче закріплення принципу перевагування сутності над формою (ст. 4 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”). Однак вже зараз очевидними є певні проблемні аспекти її використання у вітчизняних реаліях у вигляді доктрини нікчемності правочинів, що суперечать інтересам держави і суспільства, яка доволі активно останнім часом використовується у сфері податку на прибуток та ПДВ. Зокрема, донині залишається невирішеним питання щодо того, чи може використовуватись відповідна судова доктрина у контексті запобігання неналежному використанню міжнародних податкових договорів. Вважаємо, що подальший розвиток доктрини “сутність над формою” у контексті запобігання уникненню від оподаткування, в т.ч. і в транскордонних ситуаціях, за умов нестабільної фінансово-економічної ситуації в країні є лише питанням часу.

3. Запровадження загальної норми про запобігання уникненню від оподаткування у Канаді в кінці 1980-х років викликане було поширенням недобросовісної поведінки платників податків не лише у внутрішньодержавних, але і в транскордонних ситуаціях. Разом з тим її застосування в міжнародних податкових відносинах має ряд особливостей, зумовлених як самою міждержавною природою таких відносин, так і відмінностями договорів про уникнення подвійного оподаткування. До таких специфічних рис загальної норми про запобігання уникненню від оподаткування у міжнародних податкових відносинах можна віднести: 1) особливий алгоритм визначення відповідності поняттю “операція, спрямована на уникнення від оподаткування”

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

конкретних операцій платника податків; 2) необхідність відмежування звичайного договірної шопінгу, який не має характеру зловживання, від тих його форм, які мають ознаки зловживання, а тому потрапляють у сферу дії загальної норми про запобігання уникненню від оподаткування; 3) особливості податкового режиму “перекваліфікованого” доходу залежно від формулювань відповідних міжнародних податкових договорів. Позитивний досвід Канади у контексті використання загальної норми про запобігання уникненню від оподаткування, на нашу думку, повною мірою може бути використано в Україні лише за формування чітких передумов забезпечення балансу приватного і публічного інтересу у сфері оподаткування, зокрема, належного забезпечення принципу верховенства права; в протилежному випадку, її запровадження може перетворитись на надання представникам податкових органів додаткового інструменту фіскального тиску, що є неприпустимим.

4. В умовах необхідності збереження належного рівня податкових надходжень та створення сприятливих умов для ведення підприємницької діяльності істотного реформування потребує механізм анти-офшорного правового регулювання:

1) з метою забезпечення визначеності умов ведення підприємницької діяльності та формування сприятливих можливостей для її довгострокового планування закріпити в Податковому кодексі України визначення поняття “офшорна зона”. Під нею пропонується розуміти державу чи територію, яка або (а) не оподатковує взагалі або ж оподатковує за ставкою менше 10 % доходів компаній; або (б) не здійснює ефективного обміну податковою інформацією щодо власників компаній чи держателів їх цінних паперів, а також бенефіціарних отримувачів доходу; або (в) надає істотні податкові пільги для окремих суб’єктів господарювання, створених нерезидентами, які не здійснюють істотної економічної діяльності на відповідній території;

2) з метою підвищення ефективності антиофшорного механізму виокремити дві групи офшорних зон за прикладом Бразилії: 1) офшори, які не оподатковують взагалі або ж оподатковують за ставкою менше 10 % доходів компаній; 2) держави чи території з преференційним податковим режимом, які не здійснюють ефективного обміну податковою інформацією або ж пропонують спеціальні податкові режими для суб’єктів господарювання, створених нерезидентами, які не

здійснюють істотної економічної діяльності на відповідній території. Список офшорних зон повинен бути вичерпним і може передбачати перегляд лише після чітко визначеного періоду, наприклад, раз в три роки. Окремо необхідно передбачити, що перебування конкретної держави чи території в офшорному списку може бути змінене за результатами міждержавних домовленостей;

3) доцільно змінити запропонований в рамках п. 161.3 ст. 161 Податкового кодексу України механізм підтвердження звичайного (неофшорного) статусу нерезидента, оскільки окремі іноземні юрисдикції, які включені до переліку офшорних зон, затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 23 лютого 2011 р. № 142-р, не надають можливості реєструвати “офшорні” або “звільнені” компанії. Зокрема, Гібралтар, наприклад, привів своє корпоративне законодавство відповідно до вимог ЄС та скасував статус “звільненої” компанії. А Сейшельські о-ви пропонують використовувати спеціально ліцензовані компанії, які підлягають оподаткуванню в рамках відповідної юрисдикції. У цьому контексті виникає питання стосовно того, яким чином нерезиденти, зареєстровані у названих юрисдикціях, можуть підтвердити свій звичайний (неофшорний) статус. За такої ситуації у нагоді могла б стати заміна критерію документального підтвердження відповідного статусу на критерій істотної економічної діяльності на території відповідної офшорної зони;

4) вдосконалення договірному механізму антиофшорного регулювання передбачає доцільність систематизації існуючих підходів та розширення практики послідовного використання їх кращих варіантів у рамках процесу укладення та перегляду договорів про уникнення подвійного оподаткування. Зокрема, подвійному неоподаткуванню доходів можна дієво запобігати через запровадження правила, згідно з яким якщо дохід, відповідно до положень міжнародного податкового договору, звільняється від оподаткування в одній з двох договірних держав, то таке звільнення надаватиметься лише у тому випадку, якщо той же дохід оподатковується в іншій договірній державі;

5) виправданим могло б стати і розширення практики включення в договори про уникнення подвійного оподаткування, особливо з державами, що розвиваються, наступного положення з метою належного врахування можливості кардинальної зміни податкової політики

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

в такій договірній державі: “Незважаючи на інші положення цієї Конвенції, якщо

(а) компанія, яка є резидентом Договірної держави, отримує свій дохід переважно з іншої Договірної держави від

і. такої діяльності, як надання банківських, фінансових, страхових послуг чи послуг водного транспорту або

ii. такої діяльності, як виконання функцій головного офісу, координаційного центру або іншого подібного утворення, яке надає адміністративні послуги чи іншу підтримку групі компаній, яка здійснює свою діяльність переважно в іншій Договірній державі;

(б) за винятком методу уникнення подвійного оподаткування, який, зазвичай, використовується такою Договірною державою, відповідний дохід оподатковуватиметься за істотно нижчим рівнем відповідно до законодавства такої Договірної держави, ніж дохід від подібної діяльності, здійснюваної в рамках такої Договірної держави, чи від виконання функцій головного офісу, координаційного центру або іншого подібного утворення, яке надає адміністративні послуги чи іншу підтримку групі компаній, яка здійснює свою діяльність в такій Договірній державі, будь-яке положення цієї Конвенції, які надають звільнення від оподаткування чи його зменшення, не повинні застосовуватись щодо відповідного доходу такої компанії та дивідендів, виплачуваних нею”;

б) у випадку укладення чи перегляду договорів про уникнення подвійного оподаткування з державами, які мають в цілому порівнюваний з Україною рівень податкового навантаження, проте пропонують спеціальні податкові режими на своїй території для окремих суб'єктів господарювання, що створюються за участі нерезидентів, пропонується виключати відповідні види суб'єктів зі сфери дії відповідного договору. Так, наприклад, як це закріплено у п. 2 ст. 24 договору між Швецією і Барбадосом.

ВИСНОВКИ

16–17 травня 2013 р. у рамках восьмого засідання Форуму ОЕСР щодо податкового адміністрування представники податкових відомств понад 45-ти держав зазначили: “Для нас є пріоритетом забезпечення високого рівня виконання вимог податкового законодавства шляхом надання відмінного сервісу, ефективного вирішення проблем ухилення від сплати податків та агресивного податкового планування у всіх його проявах, включаючи тіньову економіку. Це ключові елементи наших дій, спрямовані на подолання наслідків кризи” [265]. Звідси стає зрозумілою та увага, яка останнім часом приділяється дослідженню механізму застосування міжнародних податкових договорів, насамперед, договорів про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна. Однією з підстав для занепокоєння національних урядів є те, що “існує все зростаюче відчуття того, що уряди втрачають істотну частку доходів від оподаткування корпорацій з причини планування, спрямованого на переміщення доходів у спосіб, який руйнує базу оподаткування, до тих територій, в межах яких вони матимуть більш сприятливий податковий режим” [2, с. 13].

Поширеним способом зменшення рівня податкового навантаження є використання вигідних договірних положень договорів про уникнення подвійного оподаткування, що підтверджує практика як вітчизняних, так і закордонних платників податків. У цьому контексті найбільш складним питанням залишається визначення чітких рамок поведінки платника податків, поза якими його діяльність набуватиме характеру неприйнятної з точки зору фіскальних інтересів держави. Суперечливий і комплексний характер цього питання обумовлений двома основними факторами, які мають антагоністичний характер стосовно один одного: 1) “кожен може здійснювати свою діяльність так, щоб податки були до тої міри низькими, до якої це можливо; ніхто не зобов’язаний обирати ту модель поведінки, яка найбільше поповнює казну. Відсутній навіть патріотичний обов’язок чинити так, щоб це призводило до збільшення податків ... ніхто не зобов’язаний платити більше, ніж цього вимагає закон” [218]. Справедливість цього твердження не піддається сумніву в більшості сучасних держав; 2) кожна держава має володіти належним обсягом доходів для виконання функцій, покладених на неї, а тому повинна здійснювати належний

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

контроль за дотриманням податкової дисципліни та протидіяти поведінці платників податків, які вдаються до неприйнятних схем зменшення рівня свого податкового навантаження. Неефективність держави у цьому контексті призводитиме до порушення принципу справедливості та рівності у сфері оподаткування, а також зменшення рівня надходжень до державної скарбниці.

У даному дослідженні не має однозначної відповіді на питання щодо того, якою ж має бути згадана межа між прийнятною і непринятною поведінкою платників податків з точки зору фіскальних інтересів держави. Заглиблення у відповідну проблематику вивело б нас за рамки теми дослідження, а тому в роботі здійснюється лише спроба узагальнення сформульованих у рамках позитивної і прогресивної практики провідних держав та сучасного міжнародного права вимог до застосування норм міжнародних податкових договорів у контексті обмеження недобросовісної практики як окремих платників податків, так і деяких держав. Основою для характеристики механізму застосування норм міжнародних податкових договорів за такого підходу слугувала Віденська конвенція про право міжнародних договорів 1969 р.

Основна увага в рамках дослідження сфокусована на характеристиці суперечливого і далекого від однозначного розуміння змісту поняття “неналежне застосування міжнародно-правових норм у сфері оподаткування”, а також узагальненні досвіду запобігання відповідній практиці за допомогою як міжнародно-, так і національно-правових норм.

Члени авторського колективу характеризують зміст концепції “неналежне застосування міжнародно-правових норм у сфері оподаткування” як з точки зору вимог норм міжнародного права і права ЄС, так і вимог національного права. Концептуально підхід дослідників засновувався на позиції членів Комітету експертів ООН з міжнародного співробітництва в сфері оподаткування, сформульованій К.Ж. Лі та Ж. Сассевілем: їх намір під час обговорення застосування терміна “неналежне використання договорів” полягав у тому, щоб запропонувати таке його розуміння, яке б передбачало, що не кожна ситуація щодо неналежного використання податкових договорів має визнаватись правопорушенням згідно з нормами національного права, а лише така, яка може вважатись таким “неналежним використанням”, виходячи з цілей та намірів договірних сторін згідно з відповідними податковими договорами [266, с. 7]. Зазначимо, що члени авторського колективу не обмежились характеристикою відповідної концепції ли-

ше у світлі вимог міжнародного і національного права, але і звертаються до *acquis communautaire* та його обмежень на використання державами-членами заходів запобігання уникненню від оподаткування, в т.ч. і неналежному використанню норм міжнародних податкових договорів.

Запобігання неналежному застосуванню договірних норм у сфері оподаткування є можливим як на міжнародно-правовому рівні за допомогою інших договірних норм, так і на національно-правовому рівні за допомогою спеціальних правил у внутрішньому законодавстві договірних держав.

На прикладі концепції бенефіціарного власника, яка віднедавна активно почала застосовуватись і в Україні, та ст. 22 Модельної податкової конвенції США, яка нині є однією з найбільш розвинених і деталізованих норм щодо обмеження доступу до договірних переваг, у роботі обґрунтовується необхідність розширення міжнародно-правової співпраці у сфері оподаткування шляхом подальшого узгодження підходів держав щодо обмеження доступу до договірних переваг. Правильність подібного підходу опосередковано визнається і в резолюції Генеральної Асамблеї ООН від 14.02.2013 р., де наголошується на “рішучості держав-членів розширювати і зміцнювати діяльність з мобілізації ресурсів з внутрішніх джерел та можливості в плані коректування податково-бюджетної політики, в т.ч., де це є прийнятним, шляхом модернізації систем оподаткування, підвищення ефективності збору податків, розширення податкової бази та дієвої боротьби з ухиленням від сплати податків та відтоком капіталу, ... і хоча кожна держава несе відповідальність за власну податкову систему, важливо підтримувати національні зусилля в зазначених сферах, забезпечуючи більш активне надання технічної допомоги та розширення міжнародного співробітництва та участі у вирішенні міжнародних податкових питань” [267].

Значну увагу в роботі зосереджено на дослідженні національно-правових норм, спрямованих на запобігання уникненню від оподаткування, в т.ч. і з допомогою норм договорів про уникнення подвійного оподаткування. Дослідники зусереджуються на трьох основних механізмах – загальній нормі про запобігання уникненню від оподаткування як у нормативній, так і доктринальній формі, доктрині “сутність над формою”, використання якої є доволі популярним у контексті про-

Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика

тидії схемам уникненню від оподаткування, та антиофшорному регулюванню, яке останнім часом перебуває у центрі уваги світової спільноти у зв'язку з значним відтоком капіталу в офшорні зони через використання схем уникнення від оподаткування. Особливістю виконаного у роботі підходу є прагнення переосмислення існуючого досвіду зарубіжних країн з метою визначення сильних і слабких сторін того чи іншого механізму запобігання уникненню від оподаткування з використанням договірних норм. Це дає змогу належним чином усвідомити не лише сутність відповідного механізму, але й особливості реалізації його положень на практиці, що дає можливість уникнути повторення помилок під час розробки нашою державою власного підходу до регулювання відповідної сфери суспільних відносин.

Прагнення авторів монографії наблизити власні напрацювання до потреб практики знайшли своє відображення у формулюванні ряду пропозицій і рекомендацій, які, на нашу думку, могли б позитивно вплинути на ефективність реалізації договірних норм у сфері оподаткування на території нашої держави та запобігання уникненню від оподаткування.

Маємо попередити можливі нарікання: основну частину матеріалу було написано протягом 2011–2012 рр., тому в окремих моментах у роботі не враховано динаміку розвитку описуваних явищ протягом таких періодів чи матеріали, які не були доступними на момент їх написання. Разом з тим ми намагалися максимально наблизити зміст роботи до сучасного стану механізму застосування міжнародних податкових договорів, що є надзвичайно складним завданням з урахуванням його постійного розвитку.

Запропонована увазі читача монографія не претендує на те, щоб стати вичерпним і всеохоплюючим джерелом інформації про механізм застосування договірних норм у сфері оподаткування, але покликана охарактеризувати найбільш актуальні і проблемні аспекти його функціонування і стати своєрідним вступом до дискусії щодо проблем застосування міжнародних податкових договорів в Україні. Тож маємо надію, що нам вдалось зацікавити читача, що стане підставою для активізації його власних досліджень у зазначеній сфері знань. Саме такий результат і став би найбільшою винагородою зусиль членів авторського колективу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. OECD urges stronger international co-operation on corporate tax / OECD [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://www.oecd.org/newsroom/oecd-urges-stronger-international-co-operation-on-corporate-tax.htm>
2. Addressing Base Erosion and Profit Shifting / OECD. – Paris: OECD Publishing, 2013. – 85 p.
3. Концепція забезпечення національної безпеки у фінансовій сфері: Розпорядження КМ України від 15.08.2012 р. № 569-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/569-2012-%D1%80>
4. Мережко О.О. Проблеми теорії міжнародного публічного та приватного права / Олександр Мережко. – К.: Юстініан, 2010. – 320 с.
5. Устав Организации Объединенных Наций и Устав Международного Суда [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=995_010
6. Мартенс Ф.Ф. Современное международное право цивилизованных народов: в 2-х т. / Мартенс Ф.Ф. – СПб., 1904. – Т. 1. – 468 с.
7. Каламкарян Р.А. Международное право: учебник / Р.А. Каламкарян, Ю.И. Мигачев. – М.: Изд-во «Эксмо», 2004. – 688 с.
8. Мережко О.О. Право міжнародних договорів: сучасні проблеми теорії та практики / Мережко О.О. – К.: Таксон, 2002. – 344 с.
9. Попова А.В. *Bona fides* в современном международном публичном и международном частном праве [Электронный ресурс] / Попова А.В. – Режим доступа: <http://www.lawmix.ru/comm/744/>
10. Corso di diritto internazionale. Vol. I – Introduzione – teorie generali. IV ed. con aggiunta di note inedite dell'autore e un capitolo sugli accordi lateranensi (with unpublished notes and a chapter on the Laterano agreements). 4th ed. – Padova, Cedam, 1955. – 472 p.
11. Дмитриева Г.К. Мораль и международное право / Дмитриева Г.К. – М.: Межд. отн., 1991. – 164 с.
12. Венская конвенция о праве международных договоров. Комментарий / сост. Талалаев А.Н. (коммент.), отв. ред.: Захарова Н.В. (предисл.). – М.: Юрид.лит., 1997. – 336 с.

**Застосування міжнародних податкових договорів:
теорія та практика**

13. Лукашук И.И. Нормы международного права в международной нормативной системе / Лукашук И.И. – М.: Спарк, 1997. – 321 с.

14. Перетерский И.С. Толкование международных договоров / Перетерский И.С.; отв. ред.: проф. С.Б. Крылов, Г.И. Тункин. – М.: Гос. изд-во юридической литературы, 1959. – 172 с.

15. Международное публичное право: [учебник / под ред. К.А. Бекяшева]. – М.: Проспект, 1999. – 608 с.

16. Yearbook of the International Law Commission 1966. Vol. I. Part II. – New-York: United Nations, 1967. – 352 p.

17. Case Concerning Oil Platforms (Islamic Republic of Iran v. United States of America) (preliminary objections), Order of 12 December 1996, International Court of Justice [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.icj-cij.org/docket/files/90/7289.pdf>

18. Case Concerning The Gabčíkovo-Nagymaros Project (Hungary v. Slovakia), Judgment of 25 September 1997, International Court of Justice [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.icj-cij.org/docket/files/92/7375.pdf>

19. Engelen F. Interpretation of Tax Treaties Under International Law. – Amsterdam: IBFD Publications, 2004. – 590 p.

20. Judgment of European Court of Human Rights in Case of Golder v. United Kingdom (Application no. 4451/70), 21February 1975 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.iilj.org/courses/documents/Goldercase.pdf>

21. Селезень П. Роль модельних норм в контексті тлумачення міжнародних податкових договорів / П. Селезень // Держава і право: збірник наукових праць. Юридичні і політичні науки. –К.: Інститут держави і права імені В.М. Корецького НАН України, 2010. – Випуск 49. – С. 551–556.

22. Петраш І.Ю. Міжнародно-правові аспекти співробітництва України з питань подвійного оподаткування: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.11 / Петраш Іван Юрійович. – Львів, 2003. – 190 с.

23. Owens J., Bennet M. OECD Model Tax Convention: Why it works [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/2756/OECD_Model_Tax_Convention.html

24. Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version, 22 July 2010. – Paris: OECD Publications, 2010. – 466 p.
25. Arnold B. Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model // Bulletin – Tax Treaty Monitor. – June 2004. – P. 244–260.
26. Li J., Sandler D. The Relationship Between Domestic Anti-Avoidance Legislation and Tax Treaties // Canadian Tax Journal. – 1997. – Vol. 45. – № 5. – P. 891–958.
27. Каламкарян Р.А. Принцип добросовестности в современном международном праве. – М.: Наука, 1991. – 188 с.
28. Vogel K., Prokisch R. General Report in International Fiscal Association, Interpretation of Double Taxation Conventions // Cahiers de droit fiscal international. – vol. 78a. – Deventer, the Netherlands: Kluwer Law and Taxation, 1993. – P. 55–85.
29. S. van Weeghel. The Improper Use of Tax Treaties with Particular Reference to the Netherlands and the United States. – London: Kluwer Law International, 1998. – 304 p.
30. MIL (Investments) S.A. v. Her Majesty The Queen: Judgment of the Tax Court of Canada, 2006TCC460, 27th September 2006 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://decision.tcc-cci.gc.ca/en/2006/2006tcc460/2006tcc460.html#_ftn16
31. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>
32. Назаренко О.А. Міжнародні договори України в системі джерел конституційного права України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец.12.00.02 / О.А. Назаренко / Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького НАН України. – К., 2006. – 20 с.
33. Про міжнародні договори України: Закон України від 29.06.2004 № 1906-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1906-15> 10.01.2011 р. – Загол. з екрану.
34. Зверев Є.О. Договори про уникнення подвійного оподаткування як джерело українського національного права / О.Є. Зверев // Наукові записки. Юридичні науки / Національний університет “Києво-Могилянська академія”. – 2008. – Т. 77. – С. 90–93.

**Застосування міжнародних податкових договорів:
теорія та практика**

35. Перташ І.Ю. Міжнародно-правові аспекти співробітництва України з питань подвійного оподаткування: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.11 “Міжнародне право” / І.Ю. Петраш. – К., 2003. – 16 с.

36. Международное право в документах / сост. Блатова Н.Т. – М.: Юрид. лит., 1982. – 648 с.

37. Трагнюк О.Я. Тлумачення міжнародних договорів: теорія і досвід європейських міжнародних судових органів: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.11 “Міжнародне право” [Електронний ресурс] / Трагнюк О.Я. – Х., 2003. – Режим доступу: <http://www.lib.ua-ru.net/diss/cont/33781.html>

38. Булгаа А. Міжнародно-правова практика тлумачення норм міжнародних договорів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.11 “Міжнародне право” / А. Булгаа. – К., 2003. – 23 с.

39. Ватаманюк В. Еволюція поглядів на суб’єкт тлумачення норм права / В. Ватаманюк // Укр. право. – 2005. – № 1. – С. 238–246.

40. Громадянські права. Рішення Верховного Суду США. ХІХ століття [текст] / Харківська правозахисна група; пер. з англ. Н. Комаров; ред. М. Гаррісон, С. Гілберт. – К. : Оптима, 2005. – 264 с.

41. Тоді Ф. Нарис історії Європейського Союзу / Ф. Тоді; [пер. з англ. М. Марченко]. – К.: Вид-во К.І.С., 2001. – 135 с.

42. Гроций Г. О праве войны и мира: три книги, в которых объясняются естественное право и право народов, а также принципы публичного права / Г. Гроций; пер. с латинского А. Л. Сакетти, ред. С. Б. Крылов. – М. : Государственное издательство юридической литературы, 1956. – 868 с.

43. Про Концепцію Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу: Закон України від 21 листопада 2002 р. № 228-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=228-15&fpage=1&text=%F1%F3%E4%F3&x=0&y=0>

44. Гладун Ю.В. Договори України про уникнення подвійного оподаткування в контексті євроінтеграції / Ю.В. Гладун // Міжнародне співробітництво України в сфері оподаткування. Реформування податкової служби України відповідно до європейських стандартів:

зб. матер. наук.-практ. конференції, 23 жовтня 2009 р. / Держ. податк. адмін. України, Нац. унів. ДПС України, Наук.-досл. центр з пробл. опод. – Ірпінь: Нац. унів. ДПС України, 2009. – С. 55–56.

45. Корнелія М. Законодавство ЄС про податок на додану вартість [Електронний ресурс] / М. Корнелія // Юридичний журнал. – 2002. – № 3. – Режим доступу: <http://www.justinian.com.ua/article.php?id=487>

46. Гнатовський М.М. Європейській правовий простір. Концепція та сучасні проблеми / Гнатовський М.М. – К.: Проміні, 2005. – 224 с.

47. Селезень П.О. Міжнародно-правове співробітництво держав у сфері оподаткування: дис. ... канд. юрид наук: спец. 12.00.11 “Міжнародне право” / Селезень Павло Олександрович. – К., 2010. – 249 с.

48. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу: Закон України від 18 березня 2004 р. № 1629-IV // Відомості Верховної Ради. – 2004. – № 29. – Ст. 367.

49. Кернз В. Вступ до права Європейського Союзу: [навч. посіб.] / В. Кернз, [пер. з англ.]. – К.: Т-во Знання, 2002. – 381 с.

50. Петров Р.А. Вступ до права Європейського Союзу: [навч. посіб.] / Петров Р.А. – Донецьк: Донецьк. нац. ун-т, 2001. – 248 с.

51. Водянніков О. Наднаціональність в праві Європейського Союзу: Goetterdämmerung Європи, чи переосмислення права? [Електронний ресурс] / О. Водянніков. – Режим доступу: http://www.eclc.gov.ua/new/html/ukr/6/article_esj_vodyannikov.html

52. Гусейнов Л. Особенности толкования международных договоров о правах человека [Электронный ресурс] / Л. Гусейнов // Белорус. журн. междунар. права и междунар. отношений. – 1999. – № 2. – Режим доступа: <http://beljournal.by.ru/1999/2/1.shtml>

53. Вильдхабер Л. Европейский Суд по правам человека как символ Европы. Выступление Председателя Европейского суда по правам человека на торжественном открытии судебного года [Электронный ресурс] / Л. Вильдхабер // Бюл. Европ. суда по правам человека. – Рос. изд. – 2006. – № 6. – Режим доступа: <http://subscribe.ru/archive/law.europeancourt/200608/15180645.htm>

**Застосування міжнародних податкових договорів:
теорія та практика**

54. Краткое изложение решений, консультативных заключений и постановлений Международного Суда ООН 1997–2002. – Нью-Йорк: ООН, 2006. – 306 с.

55. Краткое изложение решений, консультативных заключений и постановлений Международного Суда ООН 1948–1991. – Нью-Йорк: ООН, 1993. – 293 с.

56. Мармазов В. Методи динамічного тлумачення Конвенції про захист прав людини та основних свобод / В.Є. Мармазов // Вісн. Акад. прав. наук України. – 2003. – № 4 (35). – С. 63–72.

57. Лукашук И.И. Международное право: [учебник]: Общ. ч. / Лукашук И.И. – М.: Изд-во “БЕК”, 2001. – 432 с.

58. Про дію міжнародних договорів на території України: Закон України від 10 жовтня 1991 р. № 1953-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1953-12>

59. Трагнюк О. Національний суд і тлумачення міжнародних договорів [Електронний ресурс] / О.Я. Трагнюк // Юридичний журнал. – Режим доступу: <http://www.justinian.com.ua/article.php?id=215>

60. Лукашук И.И. Международное право в судах государств / Лукашук И.И. – СПб.: СКБ “Россия-Нева”, 1993. – 300 с.

61. Цивільний кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>

62. Павленко Д. Судова практика застосування принципу добросовісності у вирішенні договірних спорів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.landa.net.ua/2010/03/17/sudova-praktika-zastosuvannja-principu.html>

63. Проти катувань. Європейські механізми запобігання катуванням та поганому поведженню / Харків. правозах. гр. – Х.: Права людини, 2007. – 400 с.

64. Лазебний Л. Майстер-клас судді Європейського суду з прав людини Ганни Юдківської в Академії адвокатури України / Л. Лазебний // Адвокат. – 2010. – № 10. – С. 9–14.

65. Справа “Ферразіні проти Італії” // Практика Європ. суду з прав людини. Рішення. Коментарі. – 2002. – № 1. – С. 81–98.

66. The case of Intersplav v. Ukraine / Офіційний сайт Європейського суду з прав людини [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

- <http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/view.asp?item=1&portal=hbkm&action=html&highlight=UKRAINE&sessionid=55007996&skin=hudoc-en>
67. Лист Вищого Адміністративного Суду України від 15 квітня 2011 р. № 523/11/13-11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.cct.com.ua/2011/523_11_13-11.htm 02.06.2011
68. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 № 254к/96 [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=254%EA%2F96-%E2%F0> 18.04.2011
69. Конституция Украины. Проект, доработанный Временной специальной комиссией, созданной в соответствии с Постановлением Верховного Совета Украины от 5 мая 1996 года № 169/96-ВР // Голос Украины – 1996. – 28 Мая. – С. 5.
70. Brownlie I. (ed.). Basic Documents in International Law. – Oxford: Clarendon Press, 1995. – 474 p.
71. Історія України: нове бачення: у 2 т. / [під ред. В.А.Смоля]. – К.: Україна, 1996. – Т. 2. – 494 с.
72. Shaw M.N. International Law. – Cambridge: Grotius Publication, 1991. – 790 p.
73. Churchill R.R., Lowe A.V. The Law of the Sea. – Manchester: University Press, 1992. – 370 p.
74. Шаповал В. Конституція і співвідношення національного та міжнародного права (порівняльний аналіз) [Електронний ресурс] / В. Шаповал. – Режим доступу: <http://www.yur-gazeta.com/oarticle/2280/>
75. Kelsen H. General Theory of Law and State. – Cambridge, 1945. – 516 p.
76. Черниченко С.В. Теория международного права: в 2 ч. / Черниченко С.В. – Москва: Нимп, 1999. – Т. 1: Современные теоретические проблемы. – 336 с.
77. Левин Д.Б. Актуальные проблемы теории международного права / Левин Д.Б. – М.: Наука, 1974. – 264 с.
78. Декларація про державний суверенітет України: Декларація від 16.07.1990 № 55-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=55-12>
79. Черкес М.Ю. Міжнародне право: [підручник] / Черкес М.Ю. – Київ: Правова єдність, 2009. – 392 с.

**Застосування міжнародних податкових договорів:
теорія та практика**

80. Тузмухамедов Б.Р. Международное право в конституционной юрисдикции / Тузмухамедов Б.Р. – М.: Юристъ, 2006. – 463 с.

81. Мицик В.В. Національне законодавство України, її судова практика та міжнародне право / В.В. Мицик; за ред. В.Г. Буткевича / Міжнародне право. Основи теорії. – К.: Либідь, 2002. – 608 с.

82. Венская конвенция о праве международных договоров 1969 г. // Действующее международное право: в 3 т. / [сост. Ю.М. Колосов и Э.С. Кривчикова]. – М.: Изд-во Моск. независимого ин-та междунар. права, 1996. – Т. 1. – 860 с.

83. Козюбра М.І. Тенденції розвитку джерел права України в контексті європейських правоінтеграційних процесів / М.І. Козюбра // Наукові записки НАУКМА: Юридичні науки. – 2004. – Том 26. – С. 3–9.

84. Конституція Французької Республіки від 4 жовтня 1958 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.uznal.org/constitution.php?text=France&language=r>

85. Гинзбурге Дж. Соотношение международного и внутреннего права в СССР и в России / Дж. Гинзбурге // Государство и право. – 1994. – № 3. – С. 108–113.

86. Абдулаев М.И. Примат международного права над внутригосударственным / М.И. Абдулаев // Правоведение. – 1992. – № 4. – С. 45–50.

87. Правоведение: [учебник / под ред. Мальцева Г.В.]. – М.: Издательство “РАГС”, 2003. – 584 с.

88. Про денонсацію Гарантійної угоди (Проект розвитку енерго-ринку України) між Україною і Європейським банком реконструкції та розвитку: Закон України від 14.10.1998 № 182-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=182-14>

89. Лукашук И. И. Современное право международных договоров: в 2 т. / Лукашук И. И. – М.: Волтерс Клувер, 2006. – Т. 1. – 658 с.

90. Note by the Secretary of the Committee: Working party No. 12 of the OEEC Fiscal Committee, TFD/FC/104, 12.01.1961 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.taxtreatieshistory.org/data/html/TFD-FC-104E.html>

91. Note by the US Delegation on Tax Avoidance through the Improper Use or Abuse of Tax Conventions, TFD/FC/135, 14.11.1961 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.taxtreatieshistory.org/data/html/TFD-FC-135E.html>

92. Preliminary Report on tax Avoidance through the Improper Use or Abuse of Tax Conventions: Working Party No. 21 of OECD Fiscal Committee, FC/WF21(63)1, 09.01.1963 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/FC-WP21\(63\)1E.pdf](http://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/FC-WP21(63)1E.pdf)

93. International Tax Law. Ed. by A. Amatucci; with the collaboration of W. González and C. Trzaskalik. – Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2006. – 406 p.

94. Hji Panayi C., Avi-Yonah R. Rethinking Treaty-Shopping: Lessons for the EU / C. Hji Panayi, R. Avi-Yonah : University of Michigan Law School, Working Paper No. 182, January 2010 [Електронний ресурс]. – 32 p. – Режим доступу: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1531192

95. McIntyre M., Arnold B. International Tax Primer. Second Edition / M. McIntyre, B. Arnold. – The Hague: Kluwer Law International, 2002. – 200 p.

96. Шепенко Р.А. О международных налоговых соглашениях / Р.А. Шепенко // Российский внешнеэкономический вестник. – 2011. – № 6. – С. 54–59.

97. Vern K. Treaty Shopping and the Concept of Beneficial Ownership in Double tax Treaties / K. Vern // Canadian Current Tax. – August 2009. – Vol. 19. – No. 11. – P. 129–148.

98. Treaty Abuse and Treaty Shopping: UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, E/C.18/2006/2, 16.10.2006 [Електронний ресурс]. – 34 p. – Режим доступу: <http://www.un.org/esa/ffd/tax/secondsession/Taxation-Treaty%20Abuse.doc>

99. IBFD International Tax Glossary, 5th ed. / Edited by B. Larking. – IBFD Publication, 2005. – 513 с.

100. Sung-Soo H. The Harmonization of Tax Treaties and Domestic Law / H. Sung-Soo // International Law & Management Review. – 2011. – Vol. 7. – P. 29–50.

101. Report of the Secretary General: 11th meeting of the UN Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters, E/2004/51, 12.04.2004 [Електронний ресурс]. – 17 с. – Режим доступу:

**Застосування міжнародних податкових договорів:
теорія та практика**

<http://daccess-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N04/306/79/PDF/N0430679.pdf?OpenElement>

org/doc/UNDOC/GEN/N04/306/79/PDF/N0430679.pdf?OpenElement

102. Kornikova A. Solving the Problem of Tax-Treaty Shopping through the Use of Limitation on Benefits Provisions / A. Kornikova // *Richmond Journal of Global Law & Business*. – 2008. – Vol. 8. – No. 2. – P. 249–286.

103. Loomer G. Tax Treaty Abuse: Is Canada Responding Effectively? / Loomer G. // *Oxford University for Business Taxation*, WP 09/05. – 42 p.

104. *Abusive Application of International Tax Agreements: Proceedings of a Seminar, 54th Congress of the IFA*. – The Hague: Kluwer Law International, 2001. – Vol. 25b. – 87 p.

105. Конституционное право государств Европы: [учеб. пособие для студентов юрид. вузов и фак.] / отв. ред. Д.А. Ковачев. – М.: Волтерс Клувер, 2005. – 320 с.

106. Union of India and Ahr. Vs. Azadi Bachao Andolan and Ahr., 07.10.2003, [2003] 4 LRI 172, 263 IRT 706 (Supreme Court of India (Civil Appellate Division)) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://judis.nic.in/supremecourt/helddis.aspx>

107. Baistrocchi E. The Use and Interpretation of Tax Treaties in the Emerging World: Theory and Implications / E. Baistrocchi // *British Tax Review*. – 2008. – Issue 2. – P. 352–391.

108. Лавров В. Україна прямує в офшор [Електронний ресурс] / В. Лавров – Режим доступу: <http://www.kyivpost.ua/business/article/ukrayina-pryamue-v-ofshor.html>

109. Кучерявенко М.П. Курс налогового права: в 2 т. / Кучерявенко М.П.; под ред. к.ю.н. Д.М. Щекина. – М.: Статут, 2009. – Т. 1: Общая часть. – 863 с.

110. Мацелик М.О. Добросовісність і оптимізація при сплаті податків / М.О. Мацелик, В.А. Пригоцький // *Держава і право: збірник наукових праць. Юридичні і політичні науки*. – К.: Інститут держави і права імені В.М. Корецького НАН України, 2010. – Випуск 48. – С. 333–339.

111. Муконін О.В. Податкове планування як засіб дотримання правової поведінки в господарській системі України [Електронний

ресурс] / О.В. Муконін – Режим доступу: http://yukon.od.ua/consult/article/podatkove_planuvannya

112. Белов В.А. Злоупотребление правом в налоговой сфере / В.А. Белов // Арбитражная практика. – 2002. – № 1. – С. 33–40.

113. Винницкий Д.В. Принципы добросовестности и злоупотребление правом в сфере налогообложения / Д.В. Винницкий // Право и экономика. – 2003. – № 1. – С. 59–64.

114. Greggi M. Avoidance and abus de droit: The European Approach in Tax Law // eJournal of Tax Research. – 2008. – Vol. 6. – № 1. – P. 23-44

115. De Broe L. International Tax Planning and Prevention of Abuse / L. De Broe. – Amsterdam: IBFD, 2008. – 1112 p.

116. Корнаухов М.В. Недобросовестность налогоплательщика как судебная доктрина / Корнаухов М.В. – Кострома: КГУ им. Н.А. Некрасова, 2006. – 115 с.

117. Савсерис С.В. Категория “недобросовестность” в налоговом праве / Савсерис С.В. – М.: Статут, 2007. – 191 с.

119. Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве: [учебное пособие] / Д.М. Щекин; под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Академический правовой университет, 2002. – 252 с.

120. Погребняк С. Втілення принципу добросовісності в праві / С. Погребняк // Вісник Академії правових наук України. – 2006. – № 2. – С. 13–24.

121. Агарков М.М. Проблема злоупотребления правом в советском гражданском праве / М.М. Агарков // Известия АН СССР. Отделение экономики и права. – 1946. – № 6. – С. 424–436.

122. Малеин Н.С. Юридическая ответственность и справедливость / Малеин Н.С. – М.: Манускрипт, 1992. – 246 с.

123. Маловацький О.В. Правова природа терміну зловживання правом / О.В.Маловацький // Науковий вісник Дипломатичної академії України. – 2003. – Вип. 8. – С. 334–341.

124. Малиновский А.А. Злоупотребление субъективным правом (теоретико-правовое исследование) / Малиновский А.А. – М.: Юрлитинформ, 2007. – 352 с.

125. Грибанов В.П. Пределы осуществления и защиты гражданских прав / Грибанов В.П. – М.: Статут, 1992. – 284 с.

**Застосування міжнародних податкових договорів:
теорія та практика**

126. Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам междунар. науч.-практ. конф., 12–13 сентября 2007 г., Москва: сборник / [сост. М.В. Завязочникова; под ред. С.Г. Пепеляева]. – М.: Статут, 2008. – 235 с.

127. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование / Толстопятенко Г.П. – М.: НОРМА, 2001. – 336 с.

128. Протокол № 1 до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод від 20 березня 1952 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=995_004

129. Радченко С.Д. Злоупотребление правом в налоговых отношениях / С.Д. Радченко // Юрист. – 2005. – № 10. – С. 22–26.

130. Дмитриева Г.К. Становление принципа недопустимости злоупотребления правом в международном праве / Г.К. Дмитриева // СЕМП 1987. – М.: Наука, 1988. – С. 102–119.

131. Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам II Междунар. науч.-практ. конф., 21–22 ноября 2008 г., Москва: сборник / [сост. М.В. Завязочникова; под ред. С.Г. Пепеляева]. – М.: Статут, 2009. – 383 с.

131. Cahiers de droit fiscal international. – 1983. – Vol. 68a. – The Hague: Kluwer Law International. – 355 p.

132. Thuronyi V. Rules in OECD Countries to Prevent Avoidance of Corporate Income Tax / V. Thuronyi [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/APCITY/UNPAN017808.pdf>

133. Income Tax Act (R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.)) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/I-3.3/page-448.html#h-149>

134. Application on Anti-Avoidance Rules in the field of taxation. Doc. 180?434 Rev., 27 June 2000 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan004397.pdf>

135. Grauberg T. Anti-tax-avoidance Measures and Their Compliance with Community Law / T. Grauberg // Juridica International [Електрон-

ний ресурс]. – 2009. – Vol. XVI. – P. 141–150. – Режим доступу: www.juridicainternational.eu/public/pdf/ji_2009_1_141.pdf

136. Note by the Coordinator of the Subcommittee on Improper use of treaties: Proposed amendments. Doc. E/C. 18/2008/CRP.2, 17 October 2008 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.un.org/esa/ffd/tax/fourthsession/EC18_2008_CRP2.pdf

137. Sykes L. Domestic Anti-Avoidance Provisions: Treaty and EU Overrides / L. Sykes [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.taxbar.com/Domestic_Antiavoidance_Provisions_Treaty_and_EU_Overridees_LS.pdf.pdf

138. Almendral V. Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European Anti-Avoidance Rules? / V. Almendral [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://e-archivo.uc3m.es/bitstream/10016/9379/1/tax_ruiz_INTERTAX_2005.pdf

139. Faulhaber L. Sovereignty and Tax Avoidance in the European Union: Striking the Proper Balance / L. Faulhaber [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.law.harvard.edu/faculty/faculty-workshops/new-folder/faulhaber.pdf>

140. Weber D. Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms / D. Weber. – The Hague: Kluwer Law International, 2005. – 292 p.

141. Zalasinski A. Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ's Direct Tax Case Law / A. Zalasinski // Intertax. – 2007. – № 5. – P. 310–321.

142. Захаров А.С. Налоговое право ЕС: актуальные проблемы функционирования единой системы / Захаров А.С. – М.: Волтерс Клувер, 2010. – 672 с.

143. Завязочникова М.В. Концепция злоупотребления правом в решениях Европейского суда по налоговым спорам / М.В. Завязочникова // Налоговед. – 2008. – № 12. – С. 58–63.

144. Kaye T. Europe's Balancing Act: Trends in Taxation / T. Kaye // Tax Law Review. – 2008. – Vol. 62. – № 1. – P. 193-204

145. Imperial Chemical Industries plc (ICI) v. Kenneth Hall Colmer (HM Inspector of Taxes). Case C-264/96 (16 July 1998) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61996J0264:EN:PDF>

146. Direct Cosmetics Ltd and Laughtons Photographs Ltd v. Comissioners of Customs and Excise. Joint cases C-138/86 and 139/86 (12

**Застосування міжнародних податкових договорів:
теорія та практика**

July 1988) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61986J0138:EN:HTML>

147. Pistone P. European Direct Tax Law: Quo Vadis? / P. Pistone [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.eatlp.org/uploads/public/Pistone%20European%20direct%20tax%20law%20quo%20vadis%20-%20version%203.pdf>

148. Alexandros Kefalas and Others v Elliniko Dimosio (Greek State) and Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE (OAE). Case C-367/96 (12 May 1998) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61996J0367:EN:HTML>

149. X and Y v. Riksskatteverket. Case C-436/00 (21 November 2002) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62000J0436:EN:HTML>

150. Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue. Case C-196/04 (12 September 2006) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62004J0196:EN:HTML>

151. Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue. Case C-201/05 (23 April 2008) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62005O0201:EN:HTML>

152. O'Shea T. News Analysis: EU Views on Tax Avoidance / T. O'Shea // Tax Notes International. – Vol. 61. – № 7. – P. 480

153. The application of anti-abuse measures in the area of direct taxation – within the EU and in relation to third countries: Commission Communication, COM (2007) 785, 10 December 2007 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/131062_en.htm

154. Rewe-Zentral AG v Bundesmonopolverwaltung für Branntwein. Case C-120-78 (20 February 1979) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61978J0120:EN:HTML>

155. Hughes de Lasteyrie du Saillant v. Ministère de l'Édes Finances et de l'Industrie. Case C-9/02 (11 March 2004) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://eur-lex.europa.eu/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!CELEXnumdoc&numdoc=62002J0009&lg=en

156. Baker P. Double Taxation Conventions and International Tax Law: A Manual on the OECD Model Taxation Convention on Income and Capital of 1992. 2nd ed. – London: Sweet and Maxwell, 1994. – 514 p.

157. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: a Commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital with Particular Reference to German Treaty Practice. – London-The Hague-Boston: Kluwer Law International, 1997. – 1688 p.

158. Du Toit C.P. Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties. – Amsterdam : IBFD Publ., 1999. – 280 p.

159. Вахитов Р.Р. Концепция “бенефициарного собственника” в свете решения Налогового суда Канады по делу компании Prevost Car Inc. / Р.Р. Вахитов, В.А. Гидирим, К.М. Лепшоков // Налоговед. – 2008. – № 7. – С. 76–87.

160. Полежарова Л.В. Концепция фактического получателя дохода в международных налоговых отношениях / Л.В. Полежарова // Финансовый журнал. – 2011. – № 4. – С. 83–96.

161. Petkeviča J. The Concept of Beneficial Ownership: from International Law to Community Law / J. Petkeviča // RGSL Working Papers No. 26. – RIGA, 2005. – 43 p.

162. OECD Discussion Draft “Clarification of the Meaning of ‘Beneficial Owner’ in the OECD Model Tax Convention”: Response by J.A. Jones, R. Vann, J. Wheeler [Электронный ресурс]. – 10 p. – Режим доступа: <http://www.oecd.org/dataoecd/49/41/48420432.pdf>

163. Concept of Beneficial Ownership: Discussion Draft of Key Issues and Proposals for Changes to the UN Model Commentary. Doc. E/C.18/2010/CRP.9, 12 October 2010 [Электронный ресурс]. – 12 p. – Режим доступа: <http://www.un.org/esa/ffd/tax/sixthsession/BeneficialOwnership.pdf>

164. Indofood International Finance Ltd v JP Morgan Chase Bank N.A. London Branch , Court of Appeal - Civil Division, March 02, 2006, [2006] EWCA Civ 158 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.bailii.org/ew/cases/EWCA/Civ/2006/158.html>

165. INTM332050 – Double Taxation Applications and Claims: HMRC’s Reaction to Indofood Case / HM Revenue & Customs

**Застосування міжнародних податкових договорів:
теорія та практика**

[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/intm332050.htm>

166. Elliffe C. The Interpretation and Meaning of “Beneficial Owner” in New Zealand / C. Elliffe // *British Tax Review*. – 2009. – Number 3. – P. 276–305.

167. Yang H. China / H. Yang // *Cahiers de Droit Fiscal International*. – Vol. 95a. – The Hague: IFA, 2010. – P. 209–232.

168. Katz G. Israel / G. Katz // *Cahiers de Droit Fiscal International*. – Vol. 95a. – The Hague: IFA, 2010. – P. 407–426.

169. INTM332050 – Double Taxation Applications and Claims: Indofood Case: The Judgement / HM Revenue & Customs [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/intm332040.htm>

170. Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version, 15 July 2005. – Paris: OECD Publications, 2005. – 374 p.

171. INTM332060 – Double Taxation Applications and Claims: Indofood: Impact on Particular Cases / HM Revenue & Customs [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/intm332060.htm>

172. Income Tax Act, 20 March 2007 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/3>

173. INTM332080 – Double Taxation applications and claims: Indofood: Examples of application [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/intm332080.htm>

174. Gothière B. Beneficial Ownership and Tax Treaties: A French View / B. Gothière // *Bulletin for International Taxation*. – April/May 2011. – Vol. 65. – Number 4/5. – P. 217–223.

175. Austray S., Collet M. France / S. Austray, M. Collet // *Cahiers de Droit Fiscal International*. – Vol. 95a. – The Hague: IFA, 2010. – P. 311–332.

176. Zalasiński A. Poland / A. Zalasiński // *Cahiers de Droit Fiscal International*. – Vol. 95a. – The Hague: IFA, 2010. – P. 635–650.

177. Порядок денний асоціації Україна – ЄС для підготовки та сприяння імплементації Угоди про асоціацію від 23.11.2009 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/994_990

178. Lavrov V. Selling Offshores in Ukraine / V. Lavrov [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reportingproject.net/offshore/index.php/selling-offshores-in-ukraine>
179. Lang M. Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics / Editors: M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, A. Storck, M. Zagler. – Amsterdam: IBFD, 2010. – 658 p.
180. Borrego F. Limitation on Benefits in Double Taxation Conventions / Félix Alberto Vega Borrego. – The Hague: Kluwer Law International, 2006. – 298 p.
181. Berman D.M. Limitation on benefits clauses in U.S. income tax treaties / D.M. Berman, J. L. Hynes // Tax Management: International Journal. – 2000. – Vol. 29, no. 12. – P. 692–710/
182. Baker P. Double Taxation Agreements and International Tax Law (A Manual on the OECD Model Double Taxation Convention 1977) / P. Baker. – London: Sweet and Maxwell, 1991. – 403 p.
183. Streng W. U.S. Income Tax Treaties Trends, Issues & Policies: Recent Developments – Future Prospects: Presentation at Houston International Tax Forum. April 2, 2009 / W. Streng [Електронний ресурс]. – 75 p. – Режим доступу: <http://www.law.uh.edu/faculty/wstreng/HoustonInternationalTaxForum.pdf>
184. Polster B. Limitation-on-Benefits-Clauses / B. Polster // Stefaner M. Tax Treaty Policy and Development / M. Stefaner, M. Züger. – Wien: Linde, 2005. – P. 303–321.
185. Report to the Congress on Earnings Stripping, Transfer Pricing and U.S. Income Tax Treaties: Department of the Treasury, November 2007 [Електронний ресурс]. – 106 p. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/ajca2007.pdf>
186. Ault H. Introduction to United States International Taxation / P. McDaniel, H. Ault, J. Repetti. Fifth revised edition. – The Hague: Kluwer Law International, 2005. – 216 p.
187. Doernberg R. International Taxation in a Nutshell / R. Doernberg. 8th ed. – St. Paul, MN: Thomson/West, 2009. – 612 p.
188. U.S. Model Income Tax Convention of November 15, 2006 [Електронний ресурс]. – 43 p. – Режим доступу: <http://www.irs.gov/pub/irs-trty/model006.pdf>
189. United States Model Technical Explanation accompanying the United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006

Застосування міжнародних податкових договорів:

теорія та практика

[Електронний ресурс]. – 92 р.– Режим доступу: www.irs.gov/pub/irs-trty/temod006.pdf

190. Convention between the United States of America and the Kingdom of the Netherlands for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income, 18.12.1992 [Режим доступу]. – 74 р. – Режим доступу: <http://www.irs.gov/pub/irs-trty/nether.pdf>

191. Varma A. United States / A. Varma, P. West // *Cahiers de Droit Fiscal International*. – Vol. 95a. – The Hague: IFA, 2010. – P. 827–846.

192. Davis C. The U.S. Should Replace the Limitation on Benefits Provisions in its Tax Treaties with a General Anti-Avoidance Regulation / C. Davis [Електронний ресурс]. – 28 р. – Режим доступу: <http://www.fedbar.org/Image-Library/Sections-and-Divisions/Tax/2012-taxlawcomp-2nd.aspx?FT=.pdf>

193. Селезень П. Обмеження надання договірних переваг в міжнародних податкових договорах України / П. Селезень // *Форум права*. – 2010. – № 3. – С. 396–403.

194. Консолідовані версії Договору про Європейський Союз та Договору про функціонування Європейського Союзу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eurodocs.sdla.gov.ua/DocumentViewLast/tabid/30/ctl/Edit/mid/31/ID/10006386/Lang/Default.aspx>

195. Van Weeghel S. General Report / S. van Weeghel // *Cahiers de Droit Fiscal International*. – Vol. 95a. – The Hague: IFA, 2010. – P. 17–55.

196. Li J. Tax Transplants and Local Culture: A Comparative Study of the Chinese and Canadian GAAR / J. Li // *Theoretical Inquiries in Law*. – 2010. – Vol. 11. – Number 2. – P. 655–685.

197. Tooma R. *Legislating Against Tax Avoidance* / R. Tooma. – Amsterdam: IBFD, 2008. – 364 p.

198. Bowman D. GAAR: Its Evolution and Application / D. Bowman, D. Olsen, W. Adams, A. Meghji, W. Lefebvre [Електронний ресурс]. – 24 р. – Режим доступу: http://www.sbs.ox.ac.uk/centres/tax/Documents/events/GAAR_in_Canada.pdf

199. Prebble R. Does the Use of General Anti-Avoidance Rules to Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law? / Prebble R., Prebble J. // *Victoria University of Wellington Legal Research Papers*. – 2012. – Vol. 2. – Issue 2. – P. 21–45.

200. Goyette N. Canada / N. Goyette, P. Halvorson // Cahiers de droit fiscal international. – The Hague: IFA, 2010. – Vol. 95a. – P. 171–192.
201. Nikolakakis A. The Unthinkable Anathema of Double Non-Taxation: The Relevance and Implications of Foreign Tax Considerations in the Context of Applying GAAR / A. Nikolakakis // Canadian Tax Journal. – 2010. – Vol. 58. – P. 243–301.
202. Antle et al. v. The Queen, 2009 DTC 1732 (TCC), 18 September 2009 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://decision.tcc-cci.gc.ca/en/2009/2009tcc465/2009tcc465.html>
203. Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada, [2005] 2 S.C.R. 601, 2005 SCC 54, 19 October 2005 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://scc.lexum.org/en/2005/2005scc54/2005scc54.html>
204. Lipson v. Canada, 2009 SCC 1, [2009] 1 S.C.R. 3, 8 January 2009 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://scc.lexum.org/en/2009/2009scc1/2009scc1.html>
205. Freedman J. Converging Tracks? Recent Developments in Canadian and UK Approaches to Tax Avoidance / J. Freedman // Canadian Tax Journal. – 2005. – Vol. 53. – No. 4. – P. 1038–1046.
206. Schneider D. Use of Judicial Doctrines in Federal Tax Cases Decided by Trial Courts, 1993-2006: a Quantitative Assessment / D. Schneider [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ssrn.com/abstract=1116788>
207. Марченко М.Н. Судебное правотворчество и судебское право / Марченко М.Н. – М.: Проспект, 2009. – 512 с.
208. Нешатаева Т.Н. К вопросу об источниках права – судебный прецедент и доктрина / Т.Н. Нешатаева // Судебная практика как источник права. – М.: Юрист, 2000. – С. 91–97.
209. Погребняк С. Вплив судової практики на юридичні акти в романо-германській правовій сім'ї / С. Погребняк // Вісник академії правових наук України. – 2003. – № 4. – С. 92–99.
210. Пузиков Р.В. Юридическая доктрина в сфере правового регулирования (Проблемы теории и практики): автореф. дис. на соискание научной степени канд. юрид. наук: спец. 12.00.01 “Теория и история гос. и права” / Р.В. Пузиков. – Тамбов, 2003. – 26 с.
211. Собкова В. Місце судового прецеденту серед інших джерел права в англосаксонській правовій системі / В. Собкова // Право України. – 2007. – № 5. – С. 155–159.

**Застосування міжнародних податкових договорів:
теорія та практика**

212. Романова Е.В. Судебная доктрина в системе источников налогового права США: автореф. дисс. на соискание научной степени канд. юрид. наук: спец. 12.00.14 “Административное право, финансовое право, информационное право” / Е.В. Романова. – М., 2012. – 23 с.

213. Bittker B. Pervasive Judicial Doctrines in the Construction of the Internal Revenue Code [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://digitalcommons.law.yale.edu/fss_papers/2298

214. Weston T. A Comparison of the Effectiveness of the Judicial Doctrine of "Substance Over Form" with Legislated Measures in Combatting Tax Avoidance / T. Weston. – Rhodes University, 2004. – 150 p.

215. Brzeziński B., Korgol R. Doktryna substance over form w orzecznictwie podatkowym sądow w Kanadzie / B. Brzeziński, R. Korgol // Toruński Rocznik Podatkowy. – 2011. – P. 60–92.

216. Madison A. The Tension between Textualism and Substance-Over-Form Doctrines in Tax Law / A. Madison // Santa Clara Law Review. – 2003. – Vol. 43. – P. 699–750.

217. Keinan Y. Rethinking the Role of the Judicial Step Transaction Principle and a Proposal for Codification / Y. Keinan // Akron Tax Journal. – 2007. – № 22. – P. 45–100.

218. Gregory v. Helvering 293 U.S. 465 (1935)

219. Knetch v. United States 364 U.S. 361 (1960)

220. Ltd. v. Commissioner. Anthony Teong-Chan Gaw as Transferee of Bot Building Corporation v. Commissioner., United States Tax Court – Memorandum Decision, T.C. Memo. 1995–531, Docket Nos. 17906-92, 18268-92 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://taxpravo.ru/sudebnie_dela/statuya-78421-Anthony_Teong-Chan_Gaw_as_Transferee_of_Radcliffe_Investment_Ltd_v

221. Donaldson B. When Substance-Over-Form Argument is Available to the Taxpayer / B. Donaldson // Marquette Law Review. – 1964. – Vol. 48. – P. 41–52.

222. Ларо Д. Опыт США: доктрины экономической сущности и деловой цели / Д. Ларо // Налоговед. – 2010. – № 1. – С. 62–71.

223. Zimmer F. General Report / F. Zimmer // Cahiers de Droit Fiscal International. – Vol. 87a. – The Hague: IFA, 2002. – P. 19–67.

234. Streng W., Yoder L. United States of America / W. Streng, L. Yoder // Cahiers de Droit Fiscal International. – Vol. 87a. – The Hague: IFA, 2002. – P. 595–623.

225. Романова Е. Судебная доктрина в налоговом праве США / Е. Романова // Хозяйство и право. – 2009. – № 9. – С. 113–117.

226. Basic Act for National Taxes (Act No. 9412, 6 February 2009) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://newworld.moleg.go.kr/download/1158/L3MFK8VXSCISGWA19RRT&ei=N4CWT7KBN4qm4gT2gN1G&usg=AFQjCNF7HeAJb-I9P8unjdc9XWh3Jzk1-Q>

227. Ahn Kyeong-Bong. Republic of Korea / Kyeong-Bong Ahn // Cahiers de Droit Fiscal International. – Vol. 87a. – The Hague: IFA, 2002. – P. 391–404.

228. The Act for the Coordination of International Tax Affairs (Act No. 4981, 6 December 1995) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.moleg.go.kr/english/korLawEng?pstSeq=52864&brdSeq=33&pageIndex=9>

229. Lee Kyung Geun. Republic of Korea / Kyung Geun Lee // Cahiers de Droit Fiscal International. – Vol. 95a. – The Hague: IFA, 2010. – P. 468–486.

230. Жукова О. Визнання правочину нікчемним на підставі акта перевірки неправомірно! [Електронний ресурс] / О. Жукова / ЮФ “Шкроміда та Партнери”. – Режим доступу: <http://lawyers.in.ua/ukr/blog/art-48-priznanie-sdelok-nichtozhnimi-na-osnovanii-akta-proverki-nepravomerno/>

231. Киценко О. Нікчемність правочину визначає суд [Електронний ресурс]. О. Киценко / ЮФ “Profit-Consul” – Режим доступу: <http://profit-consul.com/ua/blog/124/>

232. Інформаційний лист Вищого адміністративного суду України від 02.06.2011 р. № 742/11/13-11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://vasu.gov.ua/ua/generalization_court_practice.html?_m=publications&_t=rec&id=1917

233. Evdokimov P. Ukraine / P. Evdokimov, O. Marchenko // Cahiers de Droit Fiscal International. – Vol. 95a. – The Hague: IFA, 2010. – P. 793–804.

234. Income Tax Assessment Act 1936 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.austlii.edu.au/au/legis/cth/consol_act/itaa1936240/

**Застосування міжнародних податкових договорів:
теорія та практика**

235. Україна – політичні заходи, спрямовані на відновлення довіри та поновлення програми, підтримуваної фінансуванням від Фонду: Лист МВФ Першому Віце-прем'єр-міністру КМУ А. Ключеву від 31.12.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://economics.unian.net/files/1329619399.jpg>

236. Barber H. Tax Havens Today. The Benefits and Pitfalls of Banking and Investing Offshore / H. Barber. – Hoboken, N.J.: Wiley, 2007. – 324 p.

237. Gordon R. Tax Havens and their Use by United States Taxpayers – An Overview / R. Gordon. – N.Y. - Hong Kong: The Minerva Group Inc., 2002. – 276 p.

238. Doggart C. Tax Havens and Their Uses / C. Doggart. – London: Economist Intelligence Unit, 1975. – 105 p.

239. Cavalier G. Tax Havens and Public International Law: the Case of the Netherlands Antilles / G. Cavalier // *Beppress Legal Studies*. – 2005. – Paper 567. – 21 p.

240. Palan R. Tax Havens: How Globalization Really Works / R. Palan, C. Chavagneux, R. Murphy. – Ithaca: Cornell University Press, 2010. – 270 p.

241. Слепец В.Н. Налоги и мировой рынок / Слепец В.Н. – Одесса: Астропринт, 1999. – 240 с.

242. Баймуратов М.О. Офшорні зони у сучасному всесвіті: питання теорії та практики / М.О. Баймуратов, О.І. Зоріна. – Одеса: Фенікс, 2010. – 174 с.

243. Ерицяян А.В. Использование оффшоров в налоговом планировании / А.В. Ерицяян, Р.Г. Азарян. – М.: Главбух, 2003. – 208 с.

244. Ушаков Д.Л. Оффшорные зоны в практике российских налогоплательщиков / Ушаков Д.Л. – М.: Юристъ, 2002. – 494 с.

245. Аксёнов Д. Оффшорный бизнес. Мировой опыт и российская практика / Д. Аксёнов // *Развитие рынка*. – 2009. – № 6. – С. 14–17.

246. Honjo T. Japan / T. Honjo // *Cahiers de droit fiscal international*. – The Hague: Kluwer Law International, 2001. – Vol. 86b. – P. 641–654.

247. Act on the taxation of shareholders in Controlled foreign companies (CFCs) of 16 December 1994 (1217/1994) [Електронний

- ресурс]. – Режим доступу: <http://www.finlex.fi/fi/laki/kaannokset/1994/en19941217.pdf>
248. Tôrres H. Brazil / H. Tôrres // Cahiers de droit fiscal international. – The Hague: Kluwer Law International, 2010. – Vol. 95a. – P. 149–170.
249. Orlov M. The Concept of Tax Haven: A Legal Analysis / M. Orlov // Intertax. – 2004. – Volume 32, Issue 2. – P. 95–111.
250. Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue: OECD Report, 1998 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf>
251. The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report: OECD Report, 2001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/dataoecd/60/28/2664438.pdf>
252. Report of the Working Group on Offshore Centers: Financial Stability Board, 5 April 2000 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.financialstabilityboard.org/publications/r_0004b.pdf
253. Brazil cuts to the chase of tax havens / Tax Justice Network [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://taxjustice.blogspot.com/2009/06/brazil-cuts-to-chase-on-tax-havens.html>
254. Sikka P. The Role of Offshore Financial Centers in Globalization / P. Sikka [Електронний ресурс]. – 41 p. – Режим доступу: <http://cosmic.rrz.uni-hamburg.de/webcat/hwwa/edok03/f10351g/WP03-02.pdf>
255. Stuber W., Gödel Stuber A.-M. An Update on the Current Favoured Taxation Countries and Privileged Fiscal Regimes in Brazil / W. Stuber, A.-M. Gödel Stuber // International Company and Commercial Law Review. – 2011. – Issue I. – P. 27–29.
256. Ammendola A. Non Deduction of Remittances to Entities in Tax Havens and in Privileged Fiscal Regimes / A. Ammendola [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ttn-taxation.net/pdfs/Speeches_SaoPaolo_2011/SP13-AntonioAmendrola.pdf
257. Giuliano S. Italy / S. Giuliano // Cahiers de droit fiscal international. – The Hague: Kluwer Law International, 2001. – Vol. 86b. – P. 615–638.
258. Удачина І.М. Офшорний сектор світової економіки. Короткий опис / Удачина І.М., Новицький В.А., Борейко Н.М. – Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2011. – 149 с.

**Застосування міжнародних податкових договорів:
теорія та практика**

259. About Alderney / States of Alderney [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.alderney.gov.gg/Taxation>

260. Wu T.N. Tax Havens / Tun Nin Wu [Електронний ресурс]. – Institute of Brazillian Business and Public Managment Issues, 1999. – 25 p. – Режим доступу: <http://www.gwu.edu/~ibi/minerva/Fall1999/Wu.Tun.pdf>

261. Dibout A. General Report / A. Dibout // Cahiers de droit fiscal international. – The Hague: Kluwer Law International, 2001. – Vol. 86b. – P. 21–89.

262. Dahlberg M. Sweden / M. Dahlberg // Cahiers de droit fiscal international. – The Hague: Kluwer Law International, 2010. – Vol. 95a. – P. 827–840.

263. Tarbuck A., Lester C. Dubai's Legal System / A. Tarbuck, C. Lester [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.lw.com/upload/pubContent/_pdf/pub2787_1.pdf

264. Protocol amending the Agreement between the Government of the UAE and the Government of the Republic of India for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income, 23 March 2007 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.mof.gov.ae/En/AboutMinistry/Departments/Documents/الاتفاقية%20الضري%20الإزدواج%20الضري%20amended%20agreement%20india.pdf>

الاتفاقية الضري%20الإزدواج%20الضري%20amended%20agreement%20india.pdf

265. Коммюнике по итогам Восьмого заседания Международного Форума по налоговому администрированию ОЭСР [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.nalog.ru/rub_mns_news/4172864/

266. Report on the third session of the Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (Geneva, 29 October – 2 November 2007). Doc. E/2007/45-E/C.18/2007/19 (SUPP) [Електронний ресурс] – 26 p. – Режим доступу: <http://daccessdds.un.org/doc/UNDOC/GEN/N08/207/31/PDF/N0820731.pdf?OpenElement>

267. Follow-up to the International Conference on Financing for Development: Res. GA UN A/RES/67/199, 14.02.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=A/RES/67/199& referer=http://www.un.org/esa/ffd/&Lang=E

Наукове видання

Тимченко Леонід Дмитрович

**ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ
ПОДАТКОВИХ ДОГОВОРІВ:
ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА**

Монографія

Редактор

О.В. Данильчик

Форматування та
комп'ютерна верстка

С.В. Архипова

Здано до друку 07.09.2013 р. Формат 60×84/16.
Папір офсетний № 1. Гарнітура «Times New Roman».
Ум. друк. арк. 11.6. Друк. арк. 11.6.
Тираж 500 прим. Замовлення № 435.

*Підготовлено до друку Видавничо-інформаційним центром
Національного університету ДПС України
08201, вул. К. Маркса, 31, м. Ірпінь, Київська обл., Україна*

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до державного реєстру видавців, виготівників
і розповсюджувачів видавничої продукції
Серія ДК № 4336 від 12.06.2012 р.*